

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

RAMÃO HUMBERTO MARTINS MANVAILER

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS POR INSTITUIÇÕES
PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR (IPES) ESTABELECIDAS
NA REGIÃO CENTRO-OESTE DO BRASIL**

São Leopoldo

2013

RAMÃO HUMBERTO MARTINS MANVAILER

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS POR INSTITUIÇÕES
PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR (IPES) ESTABELECIDAS
NA REGIÃO CENTRO-OESTE DO BRASIL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Área de concentração: Controladoria e Finanças.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

São Leopoldo

2013

Ficha Catalográfica

M295p Manvailer, Ramão Humberto Martins

Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil / por Ramão Humberto Martins Manvailer. -- 2013.

131 f. il., 30cm.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2013.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl.

1. Administração financeira. 2. Controladoria. 3. Controladoria - Prática. 4. Instituições privadas de ensino superior. II. Diehl, Carlos Alberto.

CDU 658.15

Catálogo na Publicação: Bibliotecária Eliete Mari Doncato Brasil - CRB 10/1184

RAMÃO HUMBERTO MARTINS MANVAILER

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em 29 de agosto de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dra. Simone Bernardes Voese

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador

Prof. Dra. Clea Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis

À minha mãe pelo amor e preocupação, aos meus irmãos pelas orações, amor e apoio; à minha esposa Alaíde pelo amor, compreensão e companheirismo; às minhas filhas Rafaela, Rhaíla e Fernanda e ao meu filho Gustavo pela significância de vossas vidas, e aos meus amigos pelo apoio e incentivo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo infinito e incondicional amor que me sustentou em minhas angústias e supriu todas as minhas necessidades, por ter permitido a realização deste sonho e por ter amparado e guardado minha família, consolando-a durante toda a minha ausência.

Ao meu pai Havarde (*in memoriam*), que quando em vida, não teve condições de propiciar-me estudo, mas à sua maneira me incentivou e apoiou,

À minha mãe Eroni pelo amor, orações, preocupação e dedicação.

À minha amada Alaíde, pela sabedoria, compreensão e dedicação em cuidar de nossas filhas em minha ausência, e, por apoiar-me e valorizar-me, como esposo, amigo e companheiro de todas as horas, fé, lutas e vitórias.

Aos meus amigos, especialmente os integrantes deste Minter, com os quais compartilhei momentos de stress e alegria, muitos dos quais superamos juntos, vencendo os desafios e conquistando as recompensas pela busca do conhecimento.

À minha amiga Edileia, que foi companheira e me apoiou nas dificuldades estando sempre próxima durante as etapas do trabalho, com muita competência, dedicação e atenção.

Aos meus irmãos; Carlos Alberto, José Gilberto, Antonio Marcos, Andreia, Marilene e Paulo Roberto, que contribuíram financeiramente ou com orações. Seus incentivos fizeram a diferença nos momentos mais difíceis. Gostaria de enfatizar o apoio recebido de meu irmão Antônio Marcos, que, no início de seus estudos, era um atendente de lanchonete e, atualmente, exerce o cargo de Procurador da República, o que muito nos honra e engrandece o nome do nosso DEUS.

Agradeço aos gestores de minha instituição UNEMAT e UNISINOS, que não mediram esforços para que esse programa de mestrado acontecesse.

Ao meu orientador Prof. Dr. Carlos A. Diehl, que com muita paciência e perseverança, me apoiou, e não hesitou em me criticar, mas também nunca demorou em me estender a mão, e me instruiu nos caminhos do conhecimento, com sabedoria, competência e companheirismo.

Aos professores do programa pelo apoio, incentivo e companheirismo dentre eles o Prof. Dr. Marcos A. de Souza, Prof. Dr. Adolfo A. Vanti, Prof. Dr. Clóvis A. Krounbauer, Prof. Dr. Thiago W. Alves, Prof. Dra. Dinorá Fraga (pelas contribuições), Prof. Dra. Amarolinda I. da C. Z. Saccol e Prof. Dr. Guilherme L. R. Vaccaro. Enfatizo o profissionalismo da Prof. Dr. Clea B. Macagnan, pela forma como administra este programa de mestrado, e como sempre nos atendeu em todas as nossas demandas, nos apoiando e estando sempre atenta para que os objetivos da parceria entre a UNISINOS e UNEMAT acontecessem, propiciando as competências previstas.

Aos funcionários do programa, que não mediram esforços em me orientar e atender nas demandas do dia a dia, especialmente a Luciana Grimaldi, que desde o primeiro dia em que tivemos contato com um funcionário da UNISINOS, ainda em Cáceres, mostrou-se atenciosa e competente.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização desse sonho de vida e formação pessoal e profissional, meu muito obrigado!

“Senhor puseste alegria no meu coração, mais do que no tempo em que se multiplicaram o seu trigo e o seu vinho”

(Sl. 4,7).

RESUMO

Este estudo tem como objetivo identificar a adoção de práticas de controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensinos Superiores (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. As práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa foram investigadas na literatura e submetidas à opinião de especialistas desta área de conhecimento para validação. Tais práticas foram utilizadas para a construção de um questionário com variáveis estruturadas em escala do tipo *Likert* e submetidas aos gestores das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES), da região Centro-Oeste do Brasil. O levantamento com o instrumento de coleta de dados foi enviado por e-mail, com um *link* e/ou um formulário aos respondentes. Identificou-se que as práticas mais adotadas na gestão das IPES são as seguintes: orçamento de capital, avaliação de desempenho, controle interno na proteção de ativos, orçamento operacional, análise sobre retorno do investimento e análise do valor presente. Para verificar se há associação entre práticas de controladoria, conforme classificação dos quatro estágios do IFAC (1998), e características das IPES utilizou-se o teste de Fisher. Observa-se que práticas do 2º estágio da controladoria, como controle interno na proteção de ativos é adotada por 90% das IPES de médio/grande porte e também por 62% das (IPES) que possuem um desempenho econômico desfavorável. A prática análise custo-volume-lucro (CVL), também do 2º estágio, é adotada por 62% das IPES e apresenta associação com as IPES sem fins lucrativos. A prática custeio meta do 3º estágio, é adotada por 53% das IPES de pequeno porte. Assim, nota-se que há associação entre práticas de controladoria classificadas no segundo e terceiro estágios com característica das IPES, tais como, porte, desempenho econômico e classificação administrativa.

Palavras-chave: Controladoria. Práticas de controladoria. Instituições privadas de ensino superior. Região Centro-Oeste do Brasil.

ABSTRACT

This study aims to identify the adoption of controlling practices by Private Institutions of Higher Teaching (PIHT) managers in the central-western region of Brazil. Controllership practices addressed in this research were investigated in the literature and expert opinion submitted to this area of expertise for validation. Such practices were used to make a questionnaire with structured variables in Likert scale and submitted to the managers of Private Institutions of Higher Education (PIHT), in the Center-West region of Brazil. The survey with the instrument used to collect the data was sent by e-mail with a link and / or a form to the respondents. It was Identified that the current practice adopted in the PIHT management are capital budgeting, performance evaluation, internal control to safeguard assets, operational budget, investment return analyses and updated value analyses. In order to identify if there is an association between controllership practices according to the IFAC (1998) four stages classification, and the PIHT characteristics, the Fisher test was used. It is observed that internal control practice in the assets protection is adopted by 90% of the medium / large PIHT and also by 62% of the PIHT that have a negative economic performance. The practice cost-volume-profit (CVP) analyses is adopted by 62% of PIHT and presents an association with the nonprofit PIHT. The practice target costing is adopted by 53% of the small PIHT. Thus, we realize that there is an association between controlling practices of the second and third stages with the PIHT characteristics, such as, size, economic performance and administrative classification.

Keywords: Comptroller. Controllership practices. Private Institutions of Higher Education. Center-western region of Brazil.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxo da pesquisa.....	26
Figura 2 – Classificação das IES, de acordo com sua forma de administração	29
Figura 3 – Perspectivas de Transformação da Controladoria	33
Figura 4 – Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC)	37
Figura 5 – Abordagens do GECON.....	58
Figura 6 – Passos da Metodologia <i>Delphi</i> via correio eletrônico.....	78
Figura 7 – Sequência da consulta aos especialistas	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Práticas de controladoria	39
Quadro 2 – Tipos de externalização adotadas no Brasil	42
Quadro 3 – Os quatro estágios da evolução contábil gerencial	61
Quadro 4 – Classificação das Práticas de controladoria abordadas na pesquisa conforme os quatro estágios evolutivos da contabilidade	63
Quadro 5 – Estudos que abordam Práticas de controladoria	66
Quadro 6 – Estudos que abordam Práticas de controladoria	67
Quadro 7 – Estudos nacionais relacionados à controladoria em IES	68
Quadro 8 – Estudos internacionais sobre práticas de controladoria em IES	72
Quadro 9 – Práticas de controladoria, identificadas segundo autores da área de controladoria e validadas pelos especialistas consultados	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução do número de instituições de ensino superior por categoria administrativa no Brasil no período de 2001 a 2011	19
Tabela 2 – Distribuição administrativa e acadêmica das IES públicas, privadas e especiais no Brasil.....	20
Tabela 3 – Distribuição administrativa e acadêmica das IES na Região Centro-Oeste do Brasil de instituições públicas e privadas	21
Tabela 4 – Número de alunos matriculados nas IES da região Centro-Oeste.....	24
Tabela 5 – População da pesquisa, IPES conforme a organização acadêmica	75
Tabela 6 – Ajuste da população	76
Tabela 7 – Amostra da pesquisa.....	76
Tabela 8 – Distribuição das IPES conforme o estado e classificação administrativa	88
Tabela 9 – Frequência dos Cursos ofertados pelas IPES da amostra	91
Tabela 10 – Cargo exercido pelos respondentes	92
Tabela 11 – Frequência de gênero dos respondentes	93
Tabela 12 – Formação dos respondentes.....	93
Tabela 13 – Principal causa pela qual ocorre evasão de cursos	94
Tabela 14 – Outras fontes de recursos recebidos pelas instituições CFL e SFL	95
Tabela 15 – Adoção de Práticas de Controladoria nas CFL	96
Tabela 15 – Adoção de Práticas de Controladoria nas CFL	97
Tabela 16 – Níveis de adoção de práticas de controladoria pelos gestores das instituições SFL	98
Tabela 16 – Níveis de adoção de práticas de controladoria pelos gestores das instituições SFL	99
Tabela 17 – Análise da percepção quanto ao desempenho econômico global das IPES	102
Tabela 18 – Análise da percepção quanto ao desempenho financeiro global das IPES ..	103

Tabela 19 – Práticas de controladoria classificadas nos 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial, comparadas ao porte	104
Tabela 20 – Análise das práticas de controladoria de 1º e 2º estágios comparadas à Classificação Administrativa.....	105
Tabela 21 – Análise das práticas de controladoria classificadas nos 1º e 2º estágios, comparadas ao desempenho econômico.....	106
Tabela 22 – Análise das práticas de controladoria de 3º e 4º estágios comparadas ao Porte	107
Tabela 23 – Análise das Práticas de controladoria classificadas nos 3º e 4º, comparadas à classificação administrativa.	108
Tabela 24 – Análise das Práticas de controladoria classificadas nos 3º e 4º, comparadas ao desempenho econômico.....	109

LISTA DE SIGLAS

ECBC	Estrutura Conceitual Básica da Controladoria
IPES	Instituições Privadas de Ensino Superior
CFL	Instituições Privadas Com Fins Lucrativos
SFL	Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IES	Instituição de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
MCS	<i>Management Control System</i>
MEC	Ministério da Educação e Cultura

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	18
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	22
1.3 OBJETIVOS	22
1.3.1 Objetivo Geral	23
1.3.2 Objetivos Específicos	23
1.4 JUSTIFICATIVA.....	23
1.5 DELIMITAÇÕES DO TEMA.....	25
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	25
2 REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR	28
2.1.1 Categorias Administrativas da Instituição de Ensino Superior	28
2.1.2 Organização Acadêmica das IES	30
2.1.3 Contexto do Ambiente Organizacional das Instituições de Ensino Superior	31
2.1.4 Modelo de Gestão de Instituições de Ensino Superior	32
2.2 CONTROLADORIA	33
2.3 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA	38
2.3.1 Análise da Cadeia de Valor	40
2.3.3 Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	42
2.3.4 Análise do Retorno sobre o Investimento (<i>Return On Investment - ROI</i>)	43
2.3.5 Análise do Valor Presente Líquido (VPL)	44
2.3.6 Avaliação de Desempenho	44
2.3.7 <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	45
2.3.8 Controle Interno na Proteção de Ativos	46
2.3.9 Método Custeio ABC	47
2.3.10 Método de Custeio Direto	47
2.3.11 Método de Custeio por Absorção	48

2.3.12 Método de Custeio Variável	48
2.3.13 Custeio Kaizen	49
2.3.14 Custeio Meta (<i>Target Costing</i>).....	49
2.3.15 Custeio Padrão.....	50
2.3.16 Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management - VBM</i>).....	50
2.3.17 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	51
2.3.18 <i>Open Book Accounting</i> (OBA).....	52
2.3.19 Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators - KPIs</i>)	53
2.3.20 Processo Orçamentário	54
2.3.21 Orçamento de Capital.....	55
2.3.22 Orçamento Operacional.....	55
2.3.23 Planejamento Tributário	56
2.3.24 Preço de Transferência	57
2.3.25 Gestão Econômica - GECON.....	58
2.3.26 Teoria das Restrições (<i>Theory of Constraints - TOC</i>).....	58
2.3.27 Valor Econômico Adicionado (<i>Evalued Value Added - EVA</i>)	59
2.4 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA CONFORME OS ESTÁGIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	61
2.5 ESTUDOS RELACIONADOS A PRÁTICAS DE CONTROLADORIA.....	66
2.5.1 Estudos Nacionais Relacionados ao Tema Controladoria em Instituições de Ensino Superior	68
2.5.2 Estudos Internacionais Relacionados ao Tema Controladoria em Instituições de Ensino Superior	71
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	74
3.1 DELINEAMENTO.....	74
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	75
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	76
3.3.1 Escolha dos Especialistas	76

3.3.2 Validação das Práticas Pesquisadas	77
3.3.3 Construção do Questionário	81
3.3.4 Validação do Instrumento	82
3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	85
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	86
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	87
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS IPES PESQUISADAS	87
4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	92
4.3 AMBIENTES DAS IPES.....	94
4.4 PERCEPÇÕES DOS GESTORES QUANTO ÀS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA.....	96
4.5 PERCEPÇÕES DO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO	102
4.6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	103
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	112
5.1 CONCLUSÃO	112
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	114
REFERÊNCIAS	116
APÊNDICE A - Questionário	135
APÊNDICE B - Correspondência enviada aos respondentes da pesquisa	140

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem como objetivo apresentar o contexto no qual a pesquisa é proposta, abordando a situação das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) e o uso que as mesmas fazem das práticas de controladoria. Na sequência, apresenta-se o problema e o objetivo da pesquisa, seguidos da justificativa e da delimitação do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA

O contexto em que se encontram inseridas as instituições de ensino superior exige de seus gestores constantes atualizações de conhecimentos sobre práticas de gestão. Assim, estudos que buscam a identificação de práticas de controladoria podem auxiliar o processo de escolha de tais práticas de gestão das IPES.

As grandes mudanças no ambiente das IPES são, em parte, decorrentes da reforma do ensino superior, ocorrida no Brasil, a partir de 1990. Tais mudanças melhoraram o acesso, mudaram a classificação acadêmica e provocaram descentralização, embora mantivessem os desequilíbrios regionais, permanecendo a maior concentração de cursos na Região Sudeste. A ampliação de acesso foi impulsionada pelas instituições privadas de ensino superior (BITTAR; OLIVEIRA; LEMOS, 2011).

Para Neves (2012), o ensino superior no Brasil vive um paradoxo. De um lado, o crescimento do ensino superior brasileiro, em termos absolutos, revela-se insuficiente quando confrontado em termos relativos à dimensão e às expectativas da população brasileira. Por outro, as instituições privadas de ensino superior no Brasil, de acordo com Neves (2012), apresentam ociosidade no número de vagas e altas taxas de evasão e de inadimplência, o que obriga uma diminuição dos valores das mensalidades e coloca em risco a capacidade de investimentos no setor. Assim, como as organizações de outros setores, as IES precisam obter recursos de diversas fontes para assegurar sua continuidade (SAMPAIO, 2011).

As instituições de ensino superior no Brasil tiveram um crescimento de 88% no período de 2001 a 2011. Conforme pode ser identificado na Tabela 1, passaram de 1.391 IES, em 2001, para 2.314, em 2011.

Tabela 1 – Evolução do número de instituições de ensino superior por categoria administrativa no Brasil no período de 2001 a 2011

Ano	Total	Pública								Privada	%
		Total	%	Federal	%	Estadual	%	Municipal	%		
2001	1.391	183	13	67	5	63	5	53	4	1.208	87
2002	1.637	195	12	73	4	65	4	57	3	1.442	88
2003	1.859	207	11	83	4	65	3	59	3	1.652	89
2004	2.013	224	11	87	4	75	4	62	3	1.789	89
2005	2.165	231	11	97	4	75	3	59	3	1.934	89
2006	2.270	248	11	105	5	83	4	60	3	2.022	89
2007	2.281	249	11	106	5	82	4	61	3	2.032	89
2008	2.252	236	10	93	4	84	4	61	3	2.016	90
2009	2.314	245	11	94	4	84	4	67	3	2.069	89
2010	2.378	278	12	99	4	108	5	71	3	2.100	88
2011	2.314	245	11	94	4	84	3	67	3	2.069	89

Fonte: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (2013).

As instituições de ensino superior se expandiram tanto nas categorias públicas, quanto nas privadas durante estes anos. Apesar da expansão das IES públicas, a diferença entre essas categorias administrativas se manteve, aproximadamente, similar entre os anos de 2001 e 2011. Semelhante evolução pode ser observada quanto ao número de ingressos por categoria administrativa, no mesmo período, no Brasil. Em 2001, eram 944.584 ingressantes nas IES públicas; em 2010, 1.643.298, o que indica um aumento de 73,97%. A exemplo da evolução do número das IES, os ingressos nas instituições privadas apresentaram números superiores aos registrados nas públicas: no ano de 2001, eram 2.091.529 ingressantes; e, em 2010, 4.736.001, representando um aumento de 126,43% (INEP, 2010).

A Tabela 2 mostra a distribuição de IES por categoria administrativa e acadêmica. A categoria administrativa Especial, composta por 23 instituições, representa 0,86% das IES do Brasil.

Tabela 2 – Distribuição administrativa e acadêmica das IES públicas, privadas e especiais no Brasil

Organização Acadêmica	Categoria Administrativa			Total
	Pública	Privada	Especial	
Faculdades	141	2.117	6	2.264
Universidades	97	82	13	192
Centro Universitário	44	130	4	178
Instituto Federal	40	0	0	40
Total	322	2.329	23	2.674

Fonte: Brasil (2012).

O enquadramento na categoria administrativa especial, de acordo com portaria normativa nº 40 (BRASIL, 2007), que instituiu o cadastro *e-mec* de instituições e cursos do ensino superior, menciona o Artigo 242 da Constituição Federal, que se trata de uma instituição educacional oficial criada por lei estadual ou municipal e existente na data da promulgação da Constituição Federal, que não seja total ou preponderantemente mantida com recursos públicos e, portanto, não gratuita.

A Região Centro-Oeste do Brasil, com sua economia pautada na agroindústria, apresentou uma participação no PIB nacional, em 2010, de 10,3%. Dentre os Estados dessa região, o Distrito Federal possui uma economia voltada aos serviços, e os Estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás são tradicionais na produção de grãos. Neste contexto, as IPES têm apresentado números que retratam o avanço no desenvolvimento econômico da região Centro-Oeste.

A potencialidade econômica dessa região destaca-se no contexto econômico do país, ao mesmo tempo em que revela uma falta de oferta de cursos superior e oportuniza o surgimento de novas IES. Além da oportunidade de expansão da atividade, o desenvolvimento deste estudo no Centro-Oeste brasileiro ocorre em função de não terem sido identificados estudos que abordam a adoção de práticas de controladoria em instituições de ensino superior nessa região e por recomendações de estudos desenvolvidos nessa área de pesquisa. Dittadi (2008) pesquisou as IES de Santa Catarina e recomenda que estudos futuros sejam desenvolvidos em outros estados.

A distribuição de instituições de ensino superior, conforme o resumo técnico do INEP (BRASIL, 2012), apresenta o estado de Goiás com maior número de instituições na região Centro-Oeste, em sua maioria faculdades, como se pode examinar na Tabela 3.

Tabela 3 – Distribuição administrativa e acadêmica das IES na Região Centro-Oeste do Brasil de instituições públicas e privadas

Organização acadêmica	Categorias administrativas por estado											Total de IES por organização acadêmica	
	MT		Total	GO*		Total	MS		Total	DF			Total
	Privada	Pública		Privada	Pública		Privada	Pública		Privada	Pública		
Faculdades	52	1	53	69	3	72	36	0	36	64	1	65	226
Universidades	1	2	3	1	3	4	2	3	5	1	1	2	14
Centro Universitário	2	0	2	3	0	3	2	0	2	4	0	4	11
Instituto Federal	1	0	1	2	0	2	0	1	1	1	0	1	5
Total	56	3	59	75	6	81	40	4	44	70	2	72	256

Nota: *O Estado de Goiás possui uma universidade especial.

Fonte: Brasil (2012).

Apesar da expansão do ensino superior, o número de IES públicas é insuficiente para atender a demanda do ensino superior no país. Em decorrência disso, oportuniza-se a atuação de novas instituições privadas de ensino superior (IPES). Nesse sentido, Silva, Beuren e Silveira (2007) consideram que as instituições de ensino superior públicas não conseguem suprir as necessidades do ensino superior no Brasil.

Para que as IPES consigam se manter em atuação no mercado, é necessário que tenham assegurada sua sustentabilidade econômica. Desta forma, o problema de eficiência econômica das instituições públicas e privadas é abordado por Riscarolli, Rodrigues e Almeida (2010), ao pesquisarem instituições privadas no Brasil e nos Estados Unidos estes autores consideram que nas instituições privadas sem fins lucrativos as receitas dos serviços educacionais são dimensionadas para cobrir despesas operacionais e, não necessariamente, para investir em pesquisa e atividades de extensão. Assim, estas instituições enfrentam dificuldades de sustentabilidade, relacionadas à eficiência econômica de alocação e à gestão de recursos (RISCAROLLI; RODRIGUES; ALMEIDA, 2010).

Nesse sentido, a utilização da controladoria, com suas práticas para auxiliar a gestão das organizações, incluindo as instituições de ensino superior, possibilita um melhor controle ao auxiliar seus gestores na obtenção de melhores resultados econômicos. Para Guimarães *et al* (2009), as práticas de controladoria são consideradas como meio de propiciar, aos gestores, instrumentos que permitam uma visão global das aplicações dos recursos que estão sendo empregados nas instituições. Além disso, Cruz

(2009) considera que a controladoria ganha cada vez mais relevância, uma vez que a maioria das pesquisas sobre controladoria tem sido desenvolvida em empresas; porém, sua aplicação não ocorre somente em organizações industriais ou comerciais, evidenciando que outros tipos de organizações, como as instituições de ensino, necessitam de desenvolvimento de estudos que abordem a controladoria.

Nesse contexto, a controladoria pode ser utilizada para auxiliar os gestores nas decisões administrativas, contudo ela ainda necessita de contribuições para obter consenso sobre sua definição (BORINELLI, 2006), como na área de conhecimento humano (CATELLI, 2001) com conceitos advindos de outras ciências (MOSIMANN; FISCH, 1993). Além disso, Borinelli (2006) observa que alguns autores preocupam-se com a abordagem econômica da controladoria, enquanto outros consideram uma visão multidisciplinar para abordá-la. Esses pontos reforçam a necessidade de estudos sobre quais práticas, de apoio à gestão, são utilizadas pelas organizações, com destaque para aquelas desenvolvidas em instituições privadas de ensino superior.

Conforme classificação da *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), atividades voltadas à contabilidade gerencial, tratadas nesta pesquisa como práticas de controladoria, foram segregadas em quatro estágios. Essa classificação é abordada por autores, como Soutes (2006), Borinelli (2006), Frezatti et al. (2009). O estágio evolutivo da controladoria, inicialmente, buscava um maior controle com custo, depois um tratamento mais voltado a informações para o planejamento seguido pela preocupação com melhoria nos processos, e o estágio mais recente é direcionado à agregação de valor. Dessa forma, esta pesquisa percorre o objetivo de identificar, nas instituições pesquisadas, práticas de controladoria adotadas e observar possíveis associações em razão das características das IPES.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando a importância das práticas de controladoria no contexto organizacional e que sua adoção possa contribuir para melhorar a gestão das instituições de ensino superior na região Centro-Oeste do Brasil, este estudo norteia-se pela seguinte questão de pesquisa: **Quais são as práticas de controladoria utilizadas por instituições privadas de ensino superior estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar as práticas de controladoria em instituições privadas de ensino superior, estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) identificar as principais práticas de controladoria passíveis de adoção na gestão econômica das IPES;
- b) descrever práticas de controladoria em IPES da Região Centro-Oeste do Brasil;
- c) analisar a existência de associação entre as práticas de controladoria e as características das IPES.

1.4 JUSTIFICATIVA

O cenário de competição se acentuou no ensino superior privado com a Lei das Diretrizes e Bases da Educação - LDB (BRASIL, 1996), que trouxe como consequência a expansão das instituições de ensino superior. Se por um lado estas instituições são organizadas e desenvolvem suas atividades sob as regras do governo, por outro a sua atuação e manutenção no mercado depende de suas próprias práticas de gestão, que permitam o desenvolvimento de suas atividades com eficiência e eficácia.

A região Centro-Oeste do Brasil, de acordo com o censo de 2010, do IBGE, possui uma população estimada em 14.088.094 habitantes (IBGE, 2012). Registrou um total de 659.889 alunos matriculados nos cursos de graduação, especialização e mestrado em instituições de ensino superior públicas e privadas, como pode ser observado na Tabela 4.

Tabela 4 – Número de alunos matriculados nas IES da região Centro-Oeste

Estados	População	Graduação		Especialização		Mestrado		Total
		Pub.	Priv.	Pub.	Priv.	Pub.	Priv.	
MT	3.035.122	38.399	77.143	2.338	7.810	1.280	1.518	128.488
MS	2.449.024	26.313	64.123	1.581	6.602	1.075	958	100.652
GO	6.033.788	62.133	156.415	4.400	16.191	2.281	2.262	243.682
DF	2.570.160	34.801	127.221	2.957	15.956	3.352	2.780	187.067
Total	14.088.094	161.646	424.902	11.276	46.559	7.988	7.518	659.889

Fonte: IBGE (2012).

Assim como qualquer organização, as IPES necessitam avaliar seu desempenho operacional e econômico, como forma de sustentar suas atividades com os recursos provenientes de suas operações. As práticas de controladoria desempenham esse papel no auxílio à gestão, para alcance dos objetivos organizacionais; nesse sentido, as contribuições desta pesquisa poderão ocorrer por duas vertentes: uma de ordem teórica e outra, de ordem prática.

Teoricamente, poderá servir como referência para estudos futuros que abordem este tema ou semelhantes. Além disso, se espera que este estudo contribua para a linha de pesquisa da controladoria, permitindo a ampliação da visão científica do relacionamento entre a controladoria e sua aplicação em instituições privadas de ensino superior.

Na prática, o estudo poderá contribuir para que se conheça as práticas de controladoria desenvolvidas em instituições privadas de ensino superior (IPES) localizadas na região Centro-Oeste. Além disso, o estudo em instituições de educação, como apresentado nessa pesquisa, pode incorrer em oportunidades de conhecer atividades não largamente desenvolvidas em outras organizações, tais como empresas comerciais e industriais, ou que melhor se adaptem em instituições como aquelas aqui pesquisadas. A oportunidade da pesquisa está pautada na complexidade da gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior. Kobs e Reis (2008) consideram a necessidade das instituições se tornarem competitivas em um mercado de efetivo crescimento e de maior oferta que a demanda, sendo necessário adaptar produtos, serviços, processos e, também, a estrutura organizacional.

Para as instituições de ensino, essa pesquisa pode servir como uma ferramenta de conhecimento das práticas adotadas em outras IPES, muito pela abrangência deste estudo à região Centro-Oeste do Brasil, visto que não foram encontrados estudos semelhantes a

este que permitissem o conhecimento das práticas de controladoria adotadas pelas IPES da amostra pesquisada.

1.5 DELIMITAÇÕES DO TEMA

A delimitação da pesquisa se fundamenta na investigação da análise das práticas de controladoria adotadas nas instituições privadas de ensino superior (IPES).

Com o objetivo de abordar as práticas de controladoria, os termos controladoria e contabilidade gerencial são utilizados com o mesmo sentido no presente texto. Vários autores têm abordado esses em seus estudos Frezatti (2006) aborda a controladoria como contabilidade gerencial, classificando-a em estágios, de acordo com IFAC (1998); estudos como de Soutes (2006) e Borinelli (2006), os quais acercam as práticas de controladoria como artefatos.

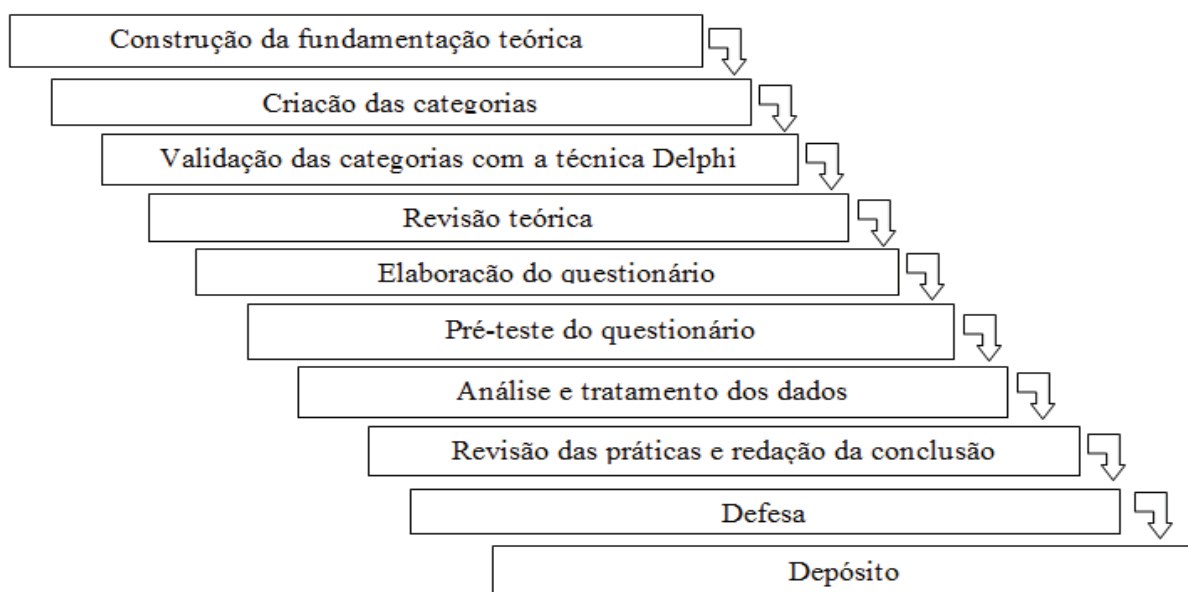
Este estudo discorre também em relação ao termo utilizado, tais como: práticas de controladoria, ou as que se subentende assim; ou ainda práticas de processo de gestão relacionadas à área de conhecimento de controladoria, todas usualmente definidas pela literatura.

As práticas de controladoria analisadas nesta pesquisa baseiam-se em estudos empíricos, realizados por diversos autores que abordam o tema e que envolvem a gestão do ensino superior e outros segmentos.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

As etapas da pesquisa seguem a estrutura descrita na Figura 1. Inicia-se com uma revisão teórica, a partir da qual se construiu a fundamentação teórica da pesquisa. Posteriormente, se fez a criação das categorias, as quais foram submedidas à opinião de especialistas e validadas. Foi desenvolvida uma revisão teórica e, na sequência, elaborado o instrumento de pesquisa propriamente dito, o qual teve verificada sua consistência com aplicação do pré-teste. O questionário foi aplicado aos gestores das IPES e os dados foram tratados e analisados; após, foi realizada a revisão das práticas observando os dados da pesquisa em relação a estudos relacionados e, então, elaborada a redação final e feitas a defesa e o depósito.

Figura 1 – Fluxo da pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor.

Este estudo integra a linha de pesquisa Controle de Gestão, do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, com área de concentração em Controladoria e Finanças. Está vinculada ao grupo de pesquisa Implementação e Controle Estratégico (CONTEST), que se propõe estudar os processos que auxiliam nas estratégias estabelecidas pelas empresas.

A pesquisa se divide em cinco capítulos. O primeiro contempla a contextualização do tema, a identificação da questão-problema, os objetivos, a delimitação, a justificativa e a estrutura da dissertação.

No segundo capítulo, são apresentadas as instituições de ensino superior no Brasil, dividindo-se em três principais tópicos: a evolução das instituições de ensino superior no Brasil, as características destas, e as abordagens sobre o modelo de gestão das mesmas. Na sequência, ainda neste capítulo, são abordados conceitos teóricos sobre controladoria, seu histórico, suas funções e suas práticas.

No terceiro capítulo, identifica-se os procedimentos metodológicos, organizados em método e em classificação da pesquisa, quanto aos objetivos, à natureza, à abordagem do problema e aos procedimentos técnicos. Posteriormente, são descritas a população e a amostra, seguidas pela descrição do instrumento de coleta de dados. Nesta seção, são apresentados os tópicos sobre a escolha dos especialistas, a validação das práticas pesquisadas, além da construção do questionário. Nos demais tópicos deste capítulo, são

abordados: a coleta dos dados, o tratamento e a análise dos dados e as limitações do método.

No quarto capítulo, são relatadas a descrição e a análise dos dados. Inicialmente, é descrita a caracterização das IPES pesquisadas; no tópico seguinte, o perfil dos gestores seguido pelo ambiente; no tópico posterior, as percepções dos respondentes quanto às práticas de controladoria adotadas, seguidas pela percepção quanto ao desempenho econômico e financeiro das instituições; e, concluindo, no último tópico, a análise e interpretação dos resultados.

Já no quinto capítulo, são redigidas a conclusão e as recomendações. Finalizando, são apresentadas as referências e os apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, são descritas as abordagens teóricas, que permitiram discorrer sobre os aspectos gerais das instituições de ensino superior, controladoria e práticas de controladoria.

2.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

2.1.1 Categorias Administrativas da Instituição de Ensino Superior

As instituições de ensino superior têm uma missão de preservar, gerar e difundir o saber (SILVA, BEUREN e SILVEIRA, 2007). Para Wu et al. (2012), as universidades desempenham um papel crítico no desenvolvimento dos países, considerando que o ensino superior é a chave para o talento e o fomento da alta tecnologia, ao construírem o caminho principal para melhorar a competitividade de uma nação.

Segundo Santos (2011), entre os principais propósitos das instituições de ensino estão os de oferecer o terceiro grau (ensino superior) e viabilizar oportunidades de pesquisa e de extensão.

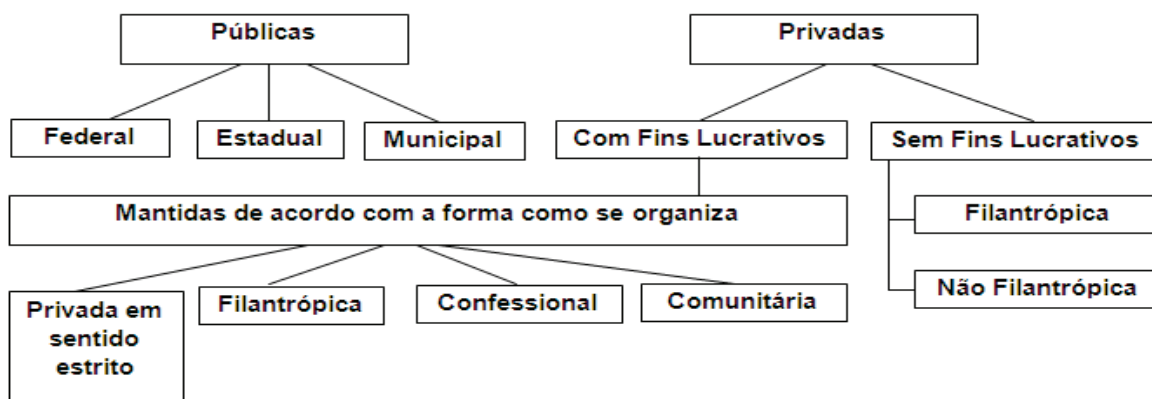
Conforme (BRASIL, 2006), as instituições de ensino superior organizam-se quanto às sua classificação administrativa e organização acadêmica.

O artigo 19, do Decreto 5.773 (BRASIL, 2006), estabelece as categorias administrativas das instituições de ensino superior, que são:

- a) instituições públicas, mantidas pela União, Estados e Distrito Federal ou Municípios;
- b) instituições privadas de ensino superior, mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

As divisões das instituições de ensino superior, quanto à classificação administrativa, podem ser observadas na Figura 2.

Figura 2 – Classificação das IES, de acordo com sua forma de administração



Fonte: Brasil (2012).

As classificações das IES públicas distinguem-se das instituições privadas em relação aos objetivos dos seus resultados, ou seja, com fins e sem fins lucrativos, sendo que as instituições privadas filantrópicas tanto podem ser com fins lucrativos como sem fins lucrativos.

Quanto às categorias administrativas das IPES, a Lei 9.394 das diretrizes e bases da educação (BRASIL, 1996) estabelece em seu artigo 20, a seguinte classificação:

- I- particulares em sentido estrito, assim entendida as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;
- II – comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de pais, professores e alunos, que incluam em sua entidade mantenedora representantes da comunidade;
- III – confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas, por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;
- IV- filantrópica, na forma da lei.

A Lei 9.394 (BRASIL, 1996) classifica, de maneira clara, a distinção entre as categorias administrativas das IPES. As particulares, em sentido estrito, distinguem-se por não apresentarem as características das comunitárias, confessionais e filantrópicas. Dessa forma, se tem a classificação de dois grupos, mas com características diferentes.

A gestão das instituições de ensino superior privado é feita através das mantenedoras, as quais possuem, de acordo com Franco (2003), as seguintes características quanto à sua forma de constituição:

- a) educadores não familiares que formam a mantenedora;

- b) educadores familiares e não familiares que as constituem;
- c) educadores absolutamente familiares que as criam e as desenvolvem;
- d) educadores e poderes públicos que as constituem e que, nesse caso, geralmente são denominadas de comunitárias, inclusive com a cobrança de mensalidades;
- e) educadores religiosos ou igrejas que as constituem;
- f) profissionais específicos, geralmente de treinamento ou de educação corporativa, que constituem mantenedoras para desenvolvimento de escolas.

Para Sampaio (2011), com base Art. 1º do Decreto 2306 de 1997, as mantenedoras podem assumir qualquer das naturezas admitidas em direito, de natureza civil e comercial. Quando constituídas como fundações, serão regidas pelo Código Civil Brasileiro (Art. 24), ou seja, o artigo permite alteração da mudança nos estatutos: podendo assumir natureza civil ou comercial. Nesse sentido, iniciativas como a abertura de capital na bolsa de valores ou parceria com redes internacionais de educação tornam-se possíveis. Ao optar pela forma comercial, se instituíram como mantenedoras de instituições privadas com finalidade lucrativa (SAMPAIO, 2011).

2.1.2 Organização Acadêmica das IES

A partir do Artigo 12, do Decreto nº 5.773 (BRASIL, 2006), são instituídos os credenciamentos das instituições de educação superior, organizados em faculdades, centros universitários e universidades. As faculdades são instituições de ensino superior, públicas ou privadas, com propostas curriculares em mais de uma área de conhecimento.

Os centros universitários são instituições de educação superior, públicas ou privadas, pluricurriculares, que devem oferecer ensino de excelência, oportunidades de qualificação ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar (ROSELLA et al., 2006).

O Art. 52, da Lei 9.394 das Diretrizes e Bases da Educação (BRASIL, 1996), estabelece que as universidades sejam instituições pluridisciplinares, de formação dos quadros dos profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão, e de domínio e de cultivo do saber humano. Nesse sentido, as universidades distinguem-se das demais classificações acadêmicas por apresentarem atuação nos três eixos da educação: ensino, extensão e pesquisa. Estas instituições devem ter produção intelectual institucionalizada,

além de possuírem 1/3 do corpo docente com mestrado ou doutorado, e em regime de tempo integral. As universidades públicas são aquelas que têm a educação como uma atividade comercial.

2.1.3 Contexto do Ambiente Organizacional das Instituições de Ensino Superior

Dados do INEP/MEC (BRASIL, 2013) demonstram que, no período entre 2001 a 2011, as instituições de ensino superior cresceram 70,95%. Como consequência, a concorrência, especialmente nas IPES, as quais, segundo dados do Instituto de Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (2013), no período de 2001 a 2011, cresceram 73,84%. Essa elevação foi motivada por políticas de expansão do ensino superior, desenvolvidas pelo governo.

Para Silva, Beuren e Silveira (2007), para que as instituições de ensino superior consigam atuar é necessário que, além de viabilizar recursos de diversas fontes, as mesmas gerenciem com eficiência esses recursos.

Deve-se, ainda, considerar que a concorrência das universidades às faculdades isoladas ou integradas possui uma estrutura mais dinâmica e menos limitada. Sendo a maioria delas uma entidade privada, voltada basicamente para o ensino, podem tomar decisões mais rápidas diante dos acontecimentos e, dessa forma, conseguir vantagem no ambiente em que atuam (SILVA; BEUREN e SILVEIRA, 2007).

A concorrência nas IES, conforme Muraro, Souza e Diehl (2007, p. 44), é “[...] fruto de uma política governamental que visa ampliar o acesso à formação superior, a concorrência foi acentuadamente afetada pelo número de cursos e instituições”. Nesse sentido, quanto ao ambiente organizacional das instituições de ensino superior, Maciel e Ballini (2009) consideram que o ensino superior brasileiro tem se caracterizado pela diversificação e pela competitividade entre as organizações, além da utilização de técnicas de gestão como análise ambiental e como um diferencial para as instituições. Para que se proceda a análise ambiental, é necessário localizá-la nos modelos de percepção ambiental utilizados pelos gestores, o que caracteriza a maneira como enxergam o ambiente.

Maciel e Ballini (2009) identificaram características do modelo de gestão mediante análise de componentes e do subsistema estratégico, e características dos modelos orgânicos estratégicos. Esses autores não identificaram correlações entre o tipo

de análise ambiental praticada pelas organizações pesquisadas e o modelo de gestão adotado.

Em uma das instituições pesquisadas, Maciel e Ballini (2009) observam que a ausência de um processo mais sistematizado de planejamento não impede a existência de uma estratégia definida.

Dittadi (2008) identificou em seu estudo que as IES pesquisadas encontram-se em um ambiente de concorrência acirrada com disputa por preço de mensalidades e, dessa forma, o monitoramento de variáveis ambientais revela-se um desafio para a gestão.

2.1.4 Modelo de Gestão de Instituições de Ensino Superior

O modelo de gestão define as características que identificam uma organização. Frezatti et al. (2009) consideram que se trata de uma maneira própria, única, individual de cada empresa administrar seu próprio negócio. Quando estiver formalizado, se tornará visível pelo desenvolvimento das ações dos controladores e dos gestores.

Assim, a necessidade do gestor conhecer e se apropriar de artefatos da gestão é essencial para o desenvolvimento organizacional. No entanto, Castilho (2006) identificou nas instituições de ensino superior pesquisadas que, por exemplo, 71,4% dos gestores desconhecem os projetos institucionais desenvolvidos nas próprias instituições e que somente conhecem os processos dos cursos que estão sob sua responsabilidade.

Para Mainardes, Miranda e Correia (2011), diversos autores discutem a gestão das instituições de ensino superior sem que sejam apresentados aspectos conclusivos no que se refere ao modelo mais apropriado ou eficaz de gestão às organizações.

Lobo (2006), ao considerar a crise financeira, como, por exemplo, a que passou a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), explica que ela não surge sem causas e, geralmente, é decorrente de uma maior concorrência, mais forte e agressiva; além, também, pela dificuldade dos órgãos de gestão, que não analisam adequadamente as mudanças do setor e seus gestores e não entendem que uma instituição privada, mesmo sem fins lucrativos, necessita planejar, analisar cenários, avaliar resultados e custos, e gerir de maneira mais adequada os recursos humanos e materiais.

Dessa forma, uma gestão que considere as práticas de controladoria abordadas na literatura, como as apresentadas nesta pesquisa, pode contribuir ao comando dessas instituições.

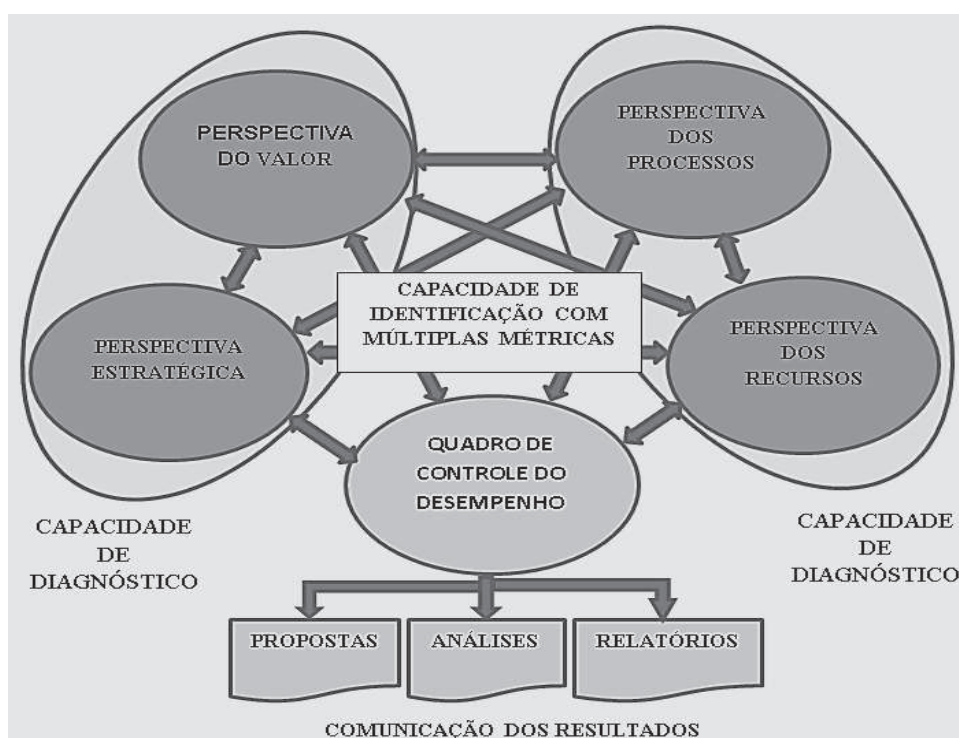
2.2 CONTROLADORIA

Para Morante e Jorge (2008), a controladoria foi criada no exterior e trazida para o Brasil como um órgão relevante para a sobrevivência, o crescimento e a consolidação das empresas. Beuren (2002, p. 20) considera que a “[...] controladoria surgiu no Brasil no início do século XX advinda dos Estados Unidos com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas e subsidiárias e/ou filiais”.

A falta de consenso em torno dos conceitos que abordam a evolução histórica da controladoria é considerada por alguns autores, como Borinelli (2006), que afirmam existir uma lacuna teórica não preenchida nas abordagens de controladoria. Nesse sentido, Grande e Beuren (2008) ainda afirmam que há necessidade de conceituar a controladoria, seja como ramo de conhecimento, como unidade organizacional ou como aspectos procedimentais.

O surgimento da controladoria, para Martin (2002), ocorre a partir do entendimento de que todos os recursos que são mobilizados e utilizados em uma organização têm um objetivo maior: o de produzir valor. Para este autor, o entendimento da controladoria passa por uma ótica reflexiva de cinco perspectivas ou vertentes, que se integram e interagem, como é possível ver na Figura 3.

Figura 3 – Perspectivas de Transformação da Controladoria



Fonte: Martin (2002, p. 13).

As cinco perspectivas, propostas por Martin (2002), descrevem a evolução da controladoria e destacam a participação dela em cada uma delas:

a) as organizações existem para a produção de valor:

A primeira perspectiva é considerada por Martin como aquela que tem por objetivo produzir valor. Nesse sentido, a controladoria começa com o entendimento de que todos os recursos mobilizados pela organização têm o objetivo de agregar valor e, dessa forma, o papel do *Controller* deve ser se voltar para a conversão de recursos em bens e serviços considerando a existência de mercado, da concorrência e da demanda econômica. Assim, a oferta de valor é o diferencial entre os resultados disponíveis dos investidores e os seus investimentos realizados.

b) a controladoria deve ser estratégica:

A segunda perspectiva considera que a controladoria deve ser contínua e intrinsecamente estratégica, sem nunca perder seu caráter operacional. Dessa forma, primeiro é preciso considerar a compreensão da própria natureza e, somente depois, o entendimento de que qualquer empresa está inserida em um ambiente volátil e competitivo.

c) a transformação produtiva se faz através dos processos:

Na terceira perspectiva, a realidade interna empresarial deve ser aprendida pela controladoria de modo diferente, através da compreensão da forma específica pela qual, dentro de uma organização, se cria valor, com a transformação produtiva de recursos em bem. Da mesma forma que se cria valor, esse valor também pode ser destruído através da ociosidade, desperdício e desvios de recursos que são originados por recursos potencialmente produtivos.

d) os recursos constituem a base da competitividade:

Na quarta perspectiva, é considerada a principal razão para a controladoria focar nos recursos, ou seja, é que os lucros são o resultado do emprego dos recursos imobilizados por uma empresa e, assim, os lucros advêm de duas fontes: de uma atratividade específica de um determinado setor de negócios; e da outra, pela vantagem competitiva obtida na superação das firmas do setor.

e) a avaliação de desempenho deve ser integrada:

Na quinta perspectiva, percebe-se um paradoxo: se por um lado os recursos intangíveis são invisíveis para os contadores, por outro são fontes de vantagens competitivas para as organizações. Na busca de solucionar problemas como esse, as práticas normativas da contabilidade societária não possuem um conjunto de ferramentas que as façam desempenhar tal papel, o que remete à contabilidade gerencial, e elas voltam-se ao ambiente interno da organização, que contém três divisões: contabilidade de custo, contabilidade diferencial e controle gerencial.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 72) consideram uma mudança na separação clássica de papéis “[...] a função controladoria é uma função de *staff* e responsável pela coleta e apresentação de informações econômicas”. Dessa forma, esse papel deve ser exercido pelos gestores das organizações.

Conforme a estrutura organizacional de empresas americanas, para Linhardt e Sundqvist (2004), a controladoria configura-se em uma divisão de papéis entre o tesoureiro e o *controller*; assim, algumas funções típicas de finanças não seriam exercidas pelo *controller*.

Linhardt e Sundqvist (2004) asseveram que a controladoria teve origem nas corporações ferroviárias americanas na década de 1880, e é considerada como a primeira usuária do conceito *controller*, pois, nesse contexto, associavam as funções contábeis com as de controle patrimonial.

Para Frezatti et al. (2009, p. 27), a controladoria “[...] é o órgão da empresa cuja missão é zelar pela eficácia do seu processo de gestão e prover as informações de natureza econômico-financeira para todos os *stakeholders*”. De maneira sucinta, estudos de Machado e Machado (2010) consideram que a controladoria se fundamenta em ser a gestora do sistema de informações da empresa, formatando-o para servir aos gestores com informações precisas e tempestivas.

Para Lunkes et al. (2012), a controladoria necessita de estudos que a definam e a conceituem, pois consideram que isso inclui seu conjunto de funções. O seu desenvolvimento foi a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, dentre estes: controle interno, planejamento tributário, elaboração de orçamento e medidas operacionais. Estes autores consideram que ela participa efetivamente na formulação das estratégias e alinhamento estratégico das organizações.

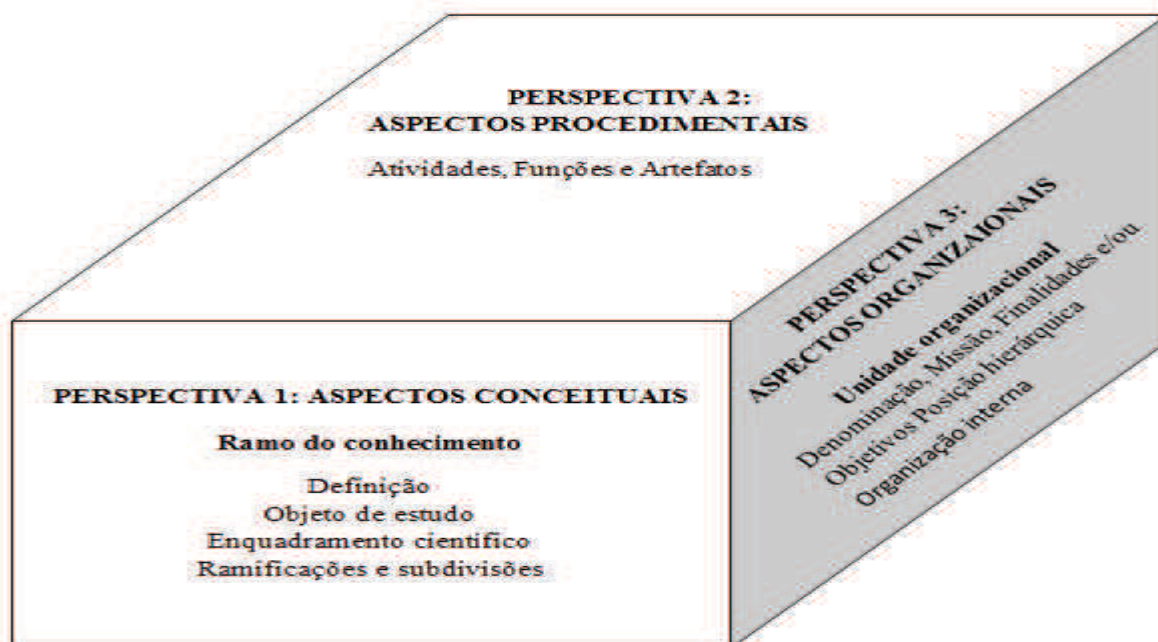
O tratamento dispensado à controladoria, no Brasil, mostra que ela tem sido abordada de forma independente de outras áreas de conhecimento, como a contabilidade gerencial, a contabilidade de custos e o controle gerencial. Em outros países, como Alemanha e Suíça, a disciplina de controladoria é tratada conjuntamente - ou paralelamente - com a Contabilidade (LUNKES et al., 2012).

Estudos como os de Müller e Beuren (2010) são motivados pela busca de identificação, na literatura nacional, de obras que abordam a controladoria e que possibilitem pelos conceitos apresentar sua definição como ramo do conhecimento.

Ao buscar uma definição de controladoria, Borinelli (2006) referencia alguns autores nacionais e seus respectivos conceitos, argumentando a necessidade de considerar a controladoria sob três perspectivas: a conceitual, que considera a definição de controladoria; a procedimental, que aborda seu funcionamento; e a perspectiva organizacional, que descreve como ela se materializa nas organizações.

A controladoria é definida por Borinelli (2006, p. 5) como um “[...] conjunto de doutrina e conhecimentos que se constituem em base teórica conceitual de ordens operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Os componentes da abordagem da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) são as atividades e as funções típicas da controladoria, além de artefatos (instrumentos) utilizados para sua operacionalização. Dessa forma, Borinelli (2006) propõe uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), cujos elementos principais podem ser visualizados na Figura 4.

Figura 4 – Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC)



Fonte: Borinelli (2006, p. 97).

A Perspectiva 1, em que são apresentados aspectos conceituais, descreve-a como ramo ou área do conhecimento. Nessa abordagem, são reveladas as definições, seu objeto de estudo, seu enquadramento científico, suas ramificações e suas subdivisões. Em relação à Perspectiva 2, contemplam-se os aspectos procedimentais, nos quais são estudados os elementos relativos ao seu funcionamento, uma diversidade muito grande sobre atividades e funções da controladoria. Já na Perspectiva 3, são abordados aspectos organizacionais como: missão, finalidade, posição hierárquica e organização interna. Isso ocorre em decorrência de permitir que o conhecimento seja materializado através das funções e das atividades (BORINELLI, 2006).

Borinelli (2006) afirma que os ingredientes iniciais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), relativos à referida perspectiva, compreendem atividades e funções típicas de controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome. Quando não há essa área formalmente constituída, trata-se das áreas que desempenham tais atividades ou funções típicas. Quanto ao uso da controladoria, o estudo de Rocha e Borinelli (2007) identifica que 77% das empresas possuem uma unidade organizacional denominada controladoria e 98% dos gestores entrevistados afirmaram utilizar a controladoria no âmbito corporativo, e, dessa forma, observa-se que

a maioria das empresas pesquisadas possui a constituição formal da controladoria, evidenciando uma profissionalização na gestão.

Cruz (2009), considerando os estudos e a definição de Controladoria na Estrutura Conceitual Básica de Controladoria - ECBC propostos por Borinelli (2006), argumenta que a falta de consolidação teórica sobre a controladoria permite que ocorram críticas de pesquisadores sobre essa área de estudo. Fato que corrobora com Carvalho Junior et al. (2009), que identificaram, no Brasil, poucos estudos sobre a controladoria como área do conhecimento humano: somente 9,8% das definições a consideraram nesse contexto. Já enquanto função administrativa apresenta 27% do total das definições e, como órgão administrativo, foi a abordagem mais identificada em que 63% dos pesquisadores destacaram a controladoria como tal.

Em relação à perspectiva 2 do ECBC (Figura 4), Cruz (2009) identificou em seu estudo aderência às abordagens das práticas de controladoria, tais como: processo de orçamento, mensuração, análise e controle de custos e planejamento tributário nas empresas pesquisadas. No entanto, não identificou aderência a processos, como: planejamento estratégico, análise de ambiente e viabilidades, avaliação de desempenho e controle de riscos. Suzart, Marcelino e Rocha (2011) identificaram práticas de controladoria na área pública, entre órgãos públicos municipais, estaduais e federais. Os resultados da pesquisa refutam a hipótese de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.

Dessa forma, observando os estudos de Borinelli (2006), nota-se quanto à perspectiva 2 da ECBC, a qual aborda aspectos procedimentais das práticas de controladoria, que assemelham-se os objetivos desta pesquisa ao identificar práticas de controladoria nas instituições de ensino superior da região Centro- Oeste do Brasil. A seguir, são descritas as práticas de controladoria identificadas na pesquisa.

2.3 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

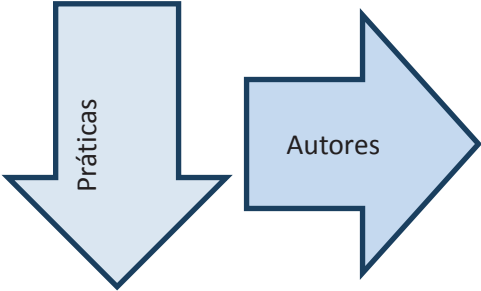
Com o uso de práticas de controladoria, Muller e Beuren (2010) afirmam que é possível atender aos objetivos das empresas utilizando-se das informações contábeis no processo de gestão a fim de assegurar o controle e os resultados da empresa.

Frezatti et al. (2009), nesse sentido, consideram que as contribuições da controladoria ocorrem de diversas maneiras, algumas denominadas ferramentas e outras, conceitos, sistemas e métodos.

No intuito de estabelecer um quadro sobre as práticas de controladoria, foram pesquisadas obras nacionais e internacionais sobre o tema, de acordo com o Quadro 1.

Quadro 1 – Práticas de controladoria

(continua)



	Beuren, Grunow e Hein (2008)	Borinelli (2006)	Catelli et al. (2001)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van der Stede (2009)	Malmi e Brow (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Análise da Cadeia de Valor										x				
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				x										x
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)				x										
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment</i> – ROI)								x						
Análise do Valor Presente (VPL)								x						
Avaliação de Desempenho						x			x		x			
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)			x	x			x			x				x
Controle Interno na Proteção de Ativos		x								x				
Custeio ABC								x				x		x
Custeio Direto			x											
Custeio <i>Kaizen</i>								x						x
Custeio Meta		x						x				x		x
Custeio Padrão		x						x				x		x
Custeio por Absorção		x						x				x		
Custeio Variável		x						x				x		
Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management-VBM</i>)						x								
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)														x
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)								x						
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)														x
Orçamento de Capital														x
Orçamento Operacional				x								x		
Planejamento Tributário		x	x							x				
Preço de Transferência	x	x	x					x						x

Quadro 1 – Práticas de controladoria

(conclusão)

Processo Orçamentário			x			x		x						x
Sistema de Gestão Econômica (GECON)			x										x	
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints</i> – TOC)			x					x						
Valor Econômico Adicionado (EVA)										x		x		x

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nas referências consultadas.

Entre as práticas de controladoria mais contemporâneas, a prática de Gestão Baseada em Valor (*Management Value Added* - MVA) e de Valor Econômico Adicionado (*Economic Value Added* - EVA), mencionadas nos estudos de Oyadomari et al. (2008), mostraram-se pouco utilizadas. As práticas mais identificadas na literatura foram o *Balanced Scorecard*, os métodos de custeio e preço de transferência.

A seguir, são apresentados conceitos sobre as 27 práticas de controladoria identificadas na literatura da pesquisa, conforme Quadro 1.

2.3.1 Análise da Cadeia de Valor

A análise da cadeia de valor é um meio de decompor matérias-primas básicas, até os clientes finais, em atividades específicas. Sob essa perspectiva, busca-se entender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Porter (1985) considera a cadeia de valor, denominando-a “cadeia de valor genérica”, pela qual propõe que a empresa seja desagregada em atividades primárias e de suporte. As atividades primárias referem-se aos fluxos de produtos até o cliente e incluem: logística de entrada (recebimento, armazenagem, etc.), operações (ou transformações), logística de saída (processamento de pedidos, distribuição física, etc.), marketing e vendas de serviços (instalações, reparos, etc.). As atividades de suporte existem para apoiar as primárias e compreendem: suprimento, desenvolvimento tecnológico, gerenciamento de recursos humanos e provisão da infraestrutura da empresa (inclusive finanças, contabilidade, administração geral, etc.).

Shank e Govindarajan (1997) consideram que a contabilidade gerencial é adotada como um foco interno na empresa, assumindo, dessa forma, uma perspectiva de valor agregado, enquanto que a cadeia de valor na gestão estratégica de custos se desenvolve com um enfoque amplo e externo à empresa. De acordo com Wrubel (2009),

a cadeia de valor torna-se uma referência para a tomada de decisão na gestão estratégica. Isso decorre do envolvimento de acontecimentos internos e externos à empresa, que impactam suas operações e seus custos.

2.3.2 Análise Custo-Lucro-Volume (CVL)

A análise custo-lucro-volume (CVL) examina o comportamento de receitas totais, os custos totais e o lucro das operações, com a ocorrência de mudança no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e /ou no custo fixo por produto. Para Horngren, Datar e Foster (2008), a análise CVL avalia o comportamento de receitas totais, os custos totais e o lucro das operações, com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos do produto.

Horngren, Datar e Foster (2008) abordam o ponto de equilíbrio, considerando as variáveis custo fixo, preço de venda e custos variáveis unitários. Explicam que, para encontrar o valor do ponto de equilíbrio em unidades, pode-se utilizar a Equação (1).

$$Q^* = \frac{CDF}{PV - CV} \quad (1)$$

Onde:

Q* = Ponto de equilíbrio em unidades

CDF = Custo e Despesas Fixas

PV = Preço de Venda

CV = Custo Variável

Atkinson et al. (2000) afirmam que o ponto de equilíbrio, em unidades, é obtido pelo resultado da divisão entre os custos fixos e a margem de contribuição unitária. Explicam que o ponto de equilíbrio pode ser utilizado para encontrar o volume de produção necessário para obter nível do lucro meta, que pode ser expresso conforme a Equação (2).

$$Q^* = \frac{CDF + LM}{MCu} \quad (2)$$

Onde:

Q* = Ponto de equilíbrio em unidades

CDF = Custo e Despesas Fixas

LM = Lucro Meta

MCu = Margem de Contribuição Unitária

Considerar a análise CVL simplesmente com o objetivo de identificar a análise do ponto de equilíbrio econômico é inadequado, pois embora ela possa ser importante, é apenas um elemento da análise CVL (GARRISON; NOREEN, 2001).

2.3.3 Análise da Externalização (*Outsourcing*)

O termo externalização, para Marcelino e Cavalcante (2012), é um neologismo, uma tradução para a realidade brasileira. Argumentam que o termo refere-se à relação entre duas empresas e trata-se da tradução da palavra subcontratação. Ruduit-Garcia (2000) considera que o objetivo da externalização é a flexibilização nas relações de trabalho da empresa, que possibilitam focar no esforço em suas principais atividades.

Existem algumas formas de externalização no Brasil, conforme pode ser observado no Quadro 2.

Quadro 2 – Tipos de externalização adotadas no Brasil

1. Cooperativa de trabalhadores.	Normalmente, trabalhadores demitidos e incentivados a montarem uma cooperativa para prestar serviços à empresa.
2. Empresas externas que pertencem a uma rede de fornecedores	Trata-se de uma cadeia ampla de trabalho subcontratado que converge para o produto final de uma ou mais empresas principais.
3. Empresas externas à contratante.	Empresas subcontratadas para tarefas específicas.
4. Empresas para prestação de serviços internos à contratante.	São empresas contratadas, com ou sem exclusividade, para desenvolverem serviços, nas dependências da contratante.
5. Personalidades Jurídicas (PJs).	São empreendimentos sem empregados, que passaram a realizar atividades que eram desenvolvidas por trabalhadores assalariados formais.
6. Quarteirização ou externalização delegada, ou ainda, externalização em cascata.	Trata-se de várias possibilidades de subcontratação, por empresas já subcontratadas.

Fonte: Adaptado de Marcelino e Cavalcante (2012, p. 340).

Ao buscar analisar os efeitos do processo de externalização, Mantel, Tatikonda e Liao (2006) consideram que existem três variáveis importantes, nesse contexto:

- a) a percepção de riscos do tomador de decisão ou vulnerabilidade estratégica;
- b) o grau de competência central, representado pelo componente do produto em questão;
- c) e a formalidade da informação sobre as alternativas de abastecimentos.

Mantel, Tatikonda e Liao (2006) consideram que há duas limitações no processo que envolve a terceirização nas organizações. Uma destas é o componente humano, pois a maioria das decisões corporativas é tomada por pessoas; ainda, que o ser humano é susceptível de aumentar as regras de uma análise com informações, sensibilidades e preconceitos. Nesse sentido, consideram que as decisões de uma pessoa se refletem em mudanças sutis em tarefas, ambientes ou na sua própria perspectiva pessoal.

2.3.4 Análise do Retorno sobre o Investimento (*Return On Investment - ROI*)

O retorno sobre o investimento (*Return On Investment – ROI*) trata-se de uma medida de desempenho. Atkinson et al. (2000) consideram que a fórmula Dupont representa o protótipo de uma empresa integrada verticalmente à que propôs a utilização desse indicador.

Para Atkinson et al. (2000), os gerentes seniores da Dupont utilizaram o ROI para auxiliá-los na decisão de quais divisões deveriam receber aporte de capital, para expandir a capacidade. Os dois componentes que permitem avaliações no controle financeiro são a avaliação da eficiência organizacional e a avaliação da produtividade.

A fórmula do ROI é uma combinação de Medida de Lucratividade ($\text{Margem Operacional} = \frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Vendas}}$) e Medida de Giro do Ativo ou Investimento ($\text{Giro do Ativo} = \frac{\text{Vendas}}{\text{Ativo ou Investimento Total}}$). O ROI é a melhor medida individual para o desempenho do planejamento, da avaliação e do controle do lucro obtido pelos proprietários da empresa (ATKINSON et al., 2000).

Frezatti (2001) considera, como ponto forte do ROI, a simplicidade do cálculo e o entendimento, além do relacionamento entre o giro, alavancagem e margem. Como limitações, cita o relacionamento distante entre retorno sobre investimento e o valor da empresa; a aplicação de vários critérios contábeis que podem afetar o resultado; e, ainda, o risco não considerado na avaliação e a necessidade de investimento são excluídos, pois o retorno sobre investimento só captura o resultado do exercício analisado.

2.3.5 Análise do Valor Presente Líquido (VPL)

Para Assaf Neto (2009), na análise de Valor Presente Líquido, o VPL é obtido entre a diferença do valor presente dos benefícios (ou pagamentos) previstos de caixa, e o valor presente do fluxo de caixa inicial (valor do investimento), frente ao valor do empréstimo ou do financiamento.

O Valor Presente Líquido descontado, conforme Motta e Calôba (2011), é a soma algébrica de todos os fluxos de caixa, descontada para o instante presente ($t=0$) a uma dada taxa de juros.

Motta e Calôba (2011, p. 109), ainda, consideram que a viabilidade de um investimento pode ser constatada através dos seguintes parâmetros de VPL: “a) Se $VPL > 0$, viável economicamente; b) Se $VPL = 0$, indiferente investir ou não; c) Se $VPL < 0$, inviável economicamente”.

Contrariamente à análise de investimentos, os custos devem ser analisados com notações invertidas. Tratando-se de análise de custos, com a alternativa que apresentar o menor VPL, deverá ser a alternativa escolhida (MOTTA; CALÔBA, 2011).

2.3.6 Avaliação de Desempenho

Para Faia, Milan e Gomes (2013), quanto aos processos de gestão, que compreendem o planejamento, execução e controle, tem-se a adoção de um sistema de controle de gestão que permite à organização avaliar seu desempenho.

O processo de avaliação de desempenho distingue-se da estrutura de controle, pois nesta destacam-se três elementos: sistemas de medidas, sistema de incentivos e sistema de informação (FAIA; MILAN; GOMES; 2013).

Anthony e Govindarajan (2002) explicam que o sistema de avaliação de desempenho, em conjunto com a avaliação de sistema de remuneração, consiste em um incentivo para a tomada de decisões que aumentam o valor para a empresa. Para Wu, Lin e Chang (2011), a avaliação de desempenho é um modelo de avaliação para comparar planos e execuções de estratégias passadas, atividades operacionais e estabelecimento-alvo de organizações com habilidades executivas, além de contribuir para planejar o futuro das organizações e definir metas para os seus funcionários.

Gassenferth e Alves (2007) mencionam que o sucesso de um sistema de avaliação de desempenho está pautado nos seguintes princípios: medir somente o que é

importante, equilibrar um conjunto de medidas, oferecer uma visão tanto da gestão dos recursos quanto dos resultados da organização, e alinhar as medidas com os objetivos organizacionais.

2.3.7 *Balanced Scorecard* (BSC)

Kaplan e Norton (1997) aduzem que o *Balanced Scorecard* representa, para os executivos, uma ferramenta que traduz a visão e a estratégia da empresa em um conjunto coerente de medidas de desempenho. Estrutura-se em quatro perspectivas, as quais transmitem a missão e a estratégia em objetivos e medidas, organizadas em: financeira, cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

Com o intuito de identificar as possíveis causas de adoção - ou não - do BSC, Frezatti, Relvas e Junqueira (2010) desenvolveram um estudo em empresas brasileiras que objetivou identificar a associação entre a estrutura de atributos da contabilidade gerencial e a existência do BSC. Os resultados da pesquisa mostram que 59% das empresas pesquisadas conhecem o BSC; entretanto, não o usam. Das empresas pesquisadas na amostra, 26% conhecem o BSC (17% utilizam e 9% estão em fase de implantação) e 15% não o conhecem e, portanto, não utilizam o BSC. Assim, além de enfatizar a busca pelos objetivos financeiros, Padoveze (2009) explica que o *Balanced Scorecard* considera os vetores de desempenho desses objetivos. Acrescenta, ainda, que, apesar das conotações estratégicas, o *Balanced Scorecard* é utilizado com muita intensidade na área operacional.

Sudirman (2012) considera que, nas instituições de ensino superior público, pode haver um desalinhamento entre as estratégias, frente aos seus departamentos, o que reflete uma característica das instituições de ensino superior em países em desenvolvimento, como o caso da Indonésia. Nesse caso, o *Balanced Scorecard* pode ser utilizado como sistema de gestão de desempenho para melhorar a *accountability* da instituição de ensino superior. Isso ocorre através da tradução da visão e da missão da instituição em uma série de indicadores. No entanto, para que isto se efetive, é necessário que a instituição visualize, com precisão, o mapa estratégico, de acordo com suas próprias características (SUDIRMAN, 2012).

2.3.8 Controle Interno na Proteção de Ativos

Para Floriano e Lozecky (2008), o controle interno compreende o plano de organização e de proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Acrescentam que os controles administrativos são definidos como procedimentos que abrangem as políticas, as diretrizes a serem tomadas e os relatórios, se ligados indiretamente.

O uso do controle interno nas organizações tem por objetivo fornecer aos acionistas certa segurança de que os negócios estão sendo conduzidos de forma segura e com um controle adequado (OLIVEIRA; LINHARES, 2006). Deficiências nos controles internos, para Doyle, Ge e McVay (2007), ocasionam erros contábeis. Os autores analisaram determinantes de deficiências em controles internos de 779 empresas e identificaram que os mesmos variam e que cada organização enfrenta um conjunto de desafios. As empresas jovens, financeiramente fracas, com crescimento rápido ou em fase de reestruturação, são mais prováveis à ocorrência de deficiências no controle interno.

Bornia (2010) considera que a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista: o tipo de informação gerada - se é adequada às necessidades da empresa- e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Salienta, ainda, que a alocação dos custos de produtos é feita através de métodos de custeio.

A escolha do método de custeio está facultada ao ambiente em que se encontra inserida a organização. Fatores como instabilidade e competição devem ser considerados. Ocorrendo instabilidade e dinamismo, o sistema de custeio deve ser flexível, com maiores alternativas e mais personalização (SOUZA; DIEHL, 2009).

O custeio, sob a ótica da contabilidade gerencial, para Souza e Diehl (2009), separa os custos de produto dos custos do período (despesas). Os custos de produtos são atribuídos aos produtos, e os custos de despesas são identificados quando ocorre a venda.

Segundo Frezatti et al. (2009), uma das primeiras etapas do processo de concepção de um sistema de custos é a identificação das entidades objeto de custeio. Os autores descrevem objeto de custeio como sendo tudo aquilo cujo custo seja importante conhecer. A seguir são descritas práticas de custeio pesquisadas.

2.3.9 Método Custeio ABC

O Custeio Baseado em Atividades - conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) - é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O custeio ABC não se trata apenas de custeio a produtos. Acima de tudo, representa uma ferramenta a ser utilizada na gestão de custos (MARTINS, 2010).

Martins (2010) destaca a utilização do ABC e o reconhece como método que pode ser implantado sem interferir no sistema contábil corrente da empresa e do empregado, e em paralelo com outros sistemas.

A preocupação dos gestores em gerar resultado econômico que satisfaça os interesses dos acionistas, é mencionada no estudo de Tinoco e Carvalho (2005). O modelo de custeio por atividade (ABC) tem sido uma das práticas adotadas, o que propicia uma visualização mais transparente em relação ao uso de recursos. Do mesmo modo, a racionalização de procedimentos administrativos utilizados para a consecução dessas atividades possibilitou um tratamento mais objetivo das ineficiências existentes (TINOCO; CARVALHO, 2005).

2.3.10 Método de Custeio Direto

No método de custeio direto, os custos e as despesas fixas passam por um processo de análise, com o objetivo de identificar a relação de existência com o produto. A partir dessa definição, surgem duas possíveis classificações: custos fixos diretos e despesas fixas diretas ou específicas; e custos fixos indiretos e despesas fixas indiretas (DIEHL; SOUZA, 2009).

O custeio direto pode propiciar informações mais rápidas e vitais à empresa e, dessa forma, auxiliar o processo de decisão. Acrescenta esse autor que o lucro medido de acordo com esse método parece ser mais informativo à administração, apesar deste não ser um método aceito por princípios contábeis (MARTINS, 2010).

Para Horngren, Datar e Foster (2008), o método custeio direto é um método inadequado ao não considerar todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variável. Nesse contexto, acrescentam esses autores que custos como os de marketing não são considerados para avaliação de estoques. A ideia principal desse

método de custeio consiste em alocar aos produtos os custos a eles diretamente identificados.

Martins (2010) assevera que a finalidade desse método é eliminar a arbitrariedade dos rateios relacionados a custos indiretos, como também considera que a partir daí surge o conceito de margem de contribuição gerado por cada produto que compõe o *mix* de produtos e serviços da empresa.

2.3.11 Método de Custeio por Absorção

O custeio por absorção é um método usado pelas organizações brasileiras, por ser aceito pela legislação comercial e fiscal e por estar de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade (VIEIRA; MACIEL; RIBAS, 2009).

Gonçalves (2010) considera vantagem implantar um sistema de custeio por absorção, uma vez que ele não requer a distinção dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. Explica que, em relação à aplicação de métodos de custeios em instituições de ensino, os mais adotados são absorção, ABC e RKW.

Todavia, há de se ter atenção no que concerne à utilização do método de custeio por absorção com objetivo gerencial, pelo fato de que alguns custos são de difícil classificação, como os fixos ou os variáveis (PADOVEZE, 2009).

2.3.12 Método de Custeio Variável

Segundo Horngren, Datar e Foster (2008), o método de custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo relativos ao período em que ocorrem.

O custeio variável tem sua finalidade voltada à área de gestão por fornecer dados que contribuem no processo de gestão das organizações. Consiste em alocar aos produtos somente os custos, que variam diretamente com o volume de produção (VIEIRA; MACIEL; RIBAS, 2009).

Hecke, Voese e Nascimento (2010) identificaram que o sistema de custo variável é o mais utilizado nas IES pesquisadas. E acrescentam estes autores, que os gestores confirmaram a utilização deste sistema de custeio, por estar de acordo com os procedimentos utilizados na gestão das instituições pesquisadas.

2.3.13 Custeio Kaizen

Para Cooper e Slagmulder (2003), o custeio *Kaizen* é utilizado para reduzir custos durante o processo de fabricação. A empresa pode utilizar a técnica de custeio *Kaizen* no intuito de estabelecer objetivos de redução de custos para seus fornecedores. As melhorias *Kaizen*, embora sejam pequenas e incrementais, proporcionam resultados significativos a longo prazo (IMAI, 1996). De acordo com Diniz, Bortolli e Hatakeyama (2006), a constante busca pelas reduções de custos e pela melhoria contínua de processos auxilia as empresas no desenvolvimento de uma gestão de custos cada vez mais eficiente.

Para Chaves Filho (2010), a cultura do *Kaizen* foi trazida para o Ocidente pelos movimentos da qualidade (*Total Quality Control* - TQC) de padronização da *International Standard Organization* (ISO 9000). Uma meta vital do fluxo de valor e, parte desse valor, é inerente à busca do aperfeiçoamento do pessoal, que se manifesta no exercício de aperfeiçoamento de coisas externas à pessoa, tais como produtos, processos, tarefas, relacionamentos (CHAVES FILHO, 2010).

2.3.14 Custeio Meta (*Target Costing*)

Para Crepaldi (2008), o custeio meta é uma técnica usada para administrar estrategicamente a margem de lucro desejada pela organização, transformando o custo em insumo no processo de desenvolvimento do produto e não em seu resultado. Freitas (2012) contempla que *Target Costing* é como um sistema de gestão estratégica de custos e planejamento de lucros centrado principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto.

Para Bacic e Souza (2007), o custo meta surge entre a diferença de um determinado preço de venda que a empresa considera consistente com sua estratégia competitiva (preço meta) e a lucratividade desejada. Nesse sentido, consideram estes autores que nesta definição são considerados: o valor gerado para o cliente e os preços de produtos semelhantes produzidos em linha pela empresa ou por concorrentes.

A diferença fundamental entre custeio-meta e custeio *kaizen* é que o primeiro é usado na etapa de projeto, enquanto o segundo na operação.

2.3.15 Custeio Padrão

O objetivo do custeio padrão é fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido (MARTINS; SOUZA, 2010). Por sua vez, Bornia (2010) considera que o principal objetivo do custo padrão é auxiliar o controle de custos, fornecendo suporte, desde que considerada a ideia principal do objetivo de custos para controle, que é fornecer um padrão de comportamento para os custos.

Para Bornia (2010, p. 76), o procedimento de custeio padrão deve seguir as seguintes etapas:

- a) fixação de um custo padrão, que poderá servir de referência para a análise dos custos;
- b) verificação do custo realmente incorrido;
- c) observação da variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real;
- d) a análise com o objetivo de identificar motivos que levaram aos desvios.

O procedimento do custeio padrão ajuda na fixação dos padrões de comportamento desejado e na determinação e discriminação das diferenças verificadas, apontando o caminho para a procura das causas (BORNIA, 2010).

2.3.16 Gestão Baseada em Valor (*Value Based Management* - VBM)

A gestão baseada em valor (*Value Based Management* - VBM) consiste em um processo de busca estratégica, com o intuito de maximizar o valor para o acionista por meio dos elementos de estratégia organizacional, remuneração dos executivos e sistemas de controle relacionados a recompensas. Pode ser usada, também, para o gerenciamento no âmbito divisional (BASTOS et al., 2009).

Para Burkert e Lueg (2012) as empresas implantam práticas de gestão com expectativa econômica. Nesse sentido, a VBM liga os objetivos da empresa a um conjunto coerente de medidas através da cadeia de causa e efeito. A VBM é uma prática muito mais complexa do que outras práticas de gestão, e isto ocorre em função dela incluir processos relevantes e sistema de informação da empresa. Adicionalmente, Seal (2010), ao pesquisar associações entre o discurso e a prática, identificou que a natureza mutável do discurso da gestão e a adoção de práticas como VBM contribuem para explicar as mudanças na contabilidade de gestão.

Burkert e Lueg (2012) salientam que pesquisas tradicionais em gestão e em contabilidade têm investigado os fatores que favorecem a implementação de práticas de gestão inovadoras, como *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão da Qualidade Total (TQM) e Custeio Baseado em Atividade (ABC). Igualmente, destacam que a VBM tem produzido artigos acadêmicos sobre sua aplicação efetiva.

A adoção da VBM está associada a algumas características dos CFOs (*Chief Financial Officer*), também denominados gestores. Dentre as causas, considera-se incerteza ambiental percebida e risco (BURKERT; LUEG, 2012). Dessa forma, o estilo cognitivo de CFO praticamente compensa o efeito negativo de posse na VBM quanto às proposições de que os negócios orientados para manter receitas são preferidos e bem-sucedidos (BURKERT; LUEG, 2012). Malmi e Grunland (2009) explicam que a VBM não é uma teoria contábil, mas sim uma teoria do desempenho organizacional.

Malmi e Ikäheimo (2003, p. 251) consideram que a adoção da VBM deve ser pautada nas seguintes premissas:

- a) criação de valor aos acionistas;
- b) identificação dos direcionadores de valor;
- c) conexão das medidas de desempenho com a definição dos objetivos e recompensas para a criação de valor ou aos direcionadores de valor;
- d) conexão da tomada de decisão e planejamento de ações, tanto estratégico quanto operacional, com os direcionadores de criação de valor.

Para Cabello, Parisi e Oliveira (2007) a VBM é um processo sistêmico que orienta toda a tomada de decisão de uma organização no intuito da criação de valor. Destacam esses autores, também, que todos na organização devem envolver-se com esse processo e estarem atentos para os direcionadores de valor.

2.3.17 Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

Para Cooper e Slagmulder (1999), a GIC facilita a coordenação e redução de custos nas empresas das seguintes formas: a) auxilia na identificação da coordenação e redução de custos entre empresas mais eficientes; b) possibilita a empresa e seus compradores e fornecedores identificar outras maneiras de reduzir os custos dos produtos.

Kulmala (2002) considera que, normalmente, as empresas conhecem somente seus custos internos e seus preços de compras devido à falta de transparência de outros membros da cadeia de valor, o que dificulta a aplicação da Gestão Interorganizacional de Custos (GIC).

Para Möller, Windolph e Isbruch (2011), um dos principais objetivos da GIC é identificar soluções de baixo custo através de ações coordenadas entre compradores e fornecedores.

A utilização da Gestão Interorganizacional de Custos depende de certas características sujeitas a alguns fatores condicionantes, conforme Souza (2008), e são eles: produto, nível de relacionamento, tipo de cadeia e mecanismos. Nesse sentido, Souza, Marengo e Jaroseski (2012) consideram que esses fatores são mecanismos que tornam possível alcançar os benefícios da GIC. Nesse sentido, Aguiar; Rezende e Rocha (2008) consideram que a implementação da Gestão Interorganizacional de Custos requer a adoção de uma metodologia denominada *Open-Book Accounting*, a seguir apresentada.

2.3.18 *Open Book Accounting* (OBA)

Kulmala (2002) diz haver uma ampla discussão em curso sobre *Open Book Accounting* (OBA), no sentido de compreender as vantagens e as desvantagens das empresas liberarem informações umas às outras sobre seus custos.

No entanto, há pouca evidência para evitar que a OBA se torne uma armadilha em potencial. Com abordagens da Teoria da Contingência, Kujüter e Kulmala (2005) buscaram, em um estudo empírico com empresas alemãs e finlandesas, identificar elementos para reduzir essas deficiências.

A troca de informações, em diversos elos de uma cadeia, nesse contexto, é considerada a *Open Book Accounting* (OBA). Estudos de Cooper e Slagmulder (1999) abordaram a Gestão Interorganizacional de Custos em ambiente OBA.

Entre os objetivos da OBA estão a redução de custos e a otimização dos resultados. O processo inicia com a definição dos *worksheets* (demonstrativos), elaborados pela empresa líder, em que ela formaliza os elementos de custos evidenciados em cada elo da rede, que devem fornecer informações sobre os elementos mais importantes de custos (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008).

Agndal e Nilsson (2010) apontam que, ao utilizar a OBA, as empresas são mais exigidas quanto à transparência de custos, as quais normalmente estão associadas com a

relação comprador-fornecedor. Uma política de contabilidade de livro aberto (OBA) pode ser parte da estratégia de gestão da cadeia de suprimento de uma empresa, mesmo que a estratégia de compra não seja relacional (AGNDAL; NILSSON, 2010).

2.3.19 Indicadores Chave de Desempenho (*Key Performance Indicators* - KPIs)

Os Indicadores Chave de Desempenho (*Key Performance Indicators* - KPI) são utilizados para que empresas possam melhorar a sua eficácia na cadeia de suprimento. Para Cai et al. (2009), os tomadores de decisões se concentram nesses indicadores de desempenho, a fim de aperfeiçoar o processo decisório.

Conforme Tsai e Cheng (2012), os KPI's têm sido muito utilizados como ferramenta de avaliação de desempenho. Asseveram que os KPI's auxiliam no esclarecimento das principais responsabilidades de diferentes departamentos em uma empresa e contribuem para o estabelecimento de um sistema de padrão de desempenho para a avaliação de funcionários.

Masron, Ahmad e Rahim (2012) comentam que, recentemente, devido à pressão de prestação de contas no setor público, a avaliação de desempenho tem se tornado um item da agenda das instituições de ensino superior. Acrescentam que a pressão sobre as universidades públicas para avaliar o seu desempenho ocorre porque a concorrência para o financiamento do governo e para a atração de bons estudantes locais e internacionais se tornou mais intensa com o número crescente de universidades privadas.

Muitas vezes, indicadores como ensino, pesquisa, supervisão, publicação e consultoria são amplamente empregados com KPIs nas instituições de ensino superior. Para Masron, Ahmad e Rahim (2012), embora eles sejam fundamentais para justificar o desempenho pessoal, há outro aspecto que tem sido negligenciado.

A utilização dos indicadores-chave de desempenho para avaliar o corpo docente depende dos resultados gerados para avaliar o desempenho acadêmico. Dessa forma, estariam associadas essas avaliações aos mesmos resultados (MASRON; AHMAD; RAHIM, 2012).

Práticas do planejamento orçamentário são abordadas na sequência. O orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais na busca de expressão do planejamento e de controle de resultados. Portanto, convém ressaltar que o plano orçamentário não é apenas para prever o que vai acontecer e seu posterior controle. O

ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2008).

Para Lunkes (2011), o orçamento é baseado conforme o atendimento das necessidades, as características e os objetivos da empresa; portanto, sintetiza a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e se determina a melhor relação entre resultados e despesas.

O orçamento, no contexto contábil, significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, e considerando as alterações já definidas (PADOVEZE, 2009).

2.3.20 Processo Orçamentário

Boisvert (1999, p. 341) assevera que “o processo orçamentário é a forma como a empresa faz orçamento. Essa forma como se desenvolve é algo impregnado na cultura da empresa e varia de empresa para empresa”. Para Horngren, Datar e Foster (2008, p. 125) consideram que empresas bem administrada, possuem o seguinte ciclo orçamentário:

- a) planejamento do desempenho das empresas como um todo, assim como as respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles;
- b) estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
- c) análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas;
- d) replanejamento, levando em consideração o *feedback* e a mudança das condições;
- e) o orçamento baseia-se com a implementação do programa aprovado pelo planejamento estratégico.

Boisvert (1999, p. 340), considerando o contexto do orçamento, afirma que, o processo orçamentário deve permitir as seguintes etapas:

- a) assegurar o prosseguimento dos planos;
- b) mensurar periodicamente em que medida os objetivos estão sendo atingidos;
- c) analisar a economia, a eficiência e a eficácia dos gestores;

- d) intervir para facilitar os planos;
- e) reavaliar os objetivos e a estratégia da organização.

Para Lunkes (2003), os processos orçamentários podem ser definidos e apresentados de diversas formas. Assegura que a empresa deve escolher entre várias formas de orçamento aquela que melhor se adequar aos objetivos, à filosofia de gestão, sistema de mensuração e os seus processos de controle.

2.3.21 Orçamento de Capital

Minardi e Saito (2007) consideram que existem diversas técnicas utilizadas para selecionar o conjunto de melhores projetos, dentre elas, a de valor presente líquido (VPL), *Payback*, retorno médio de investimentos, taxa interna de retorno e índice de capital.

Para Horngren, Datar e Foster (2008), o orçamento financeiro contempla orçamento de capital, orçamento de caixa, balanço patrimonial e demonstração do exercício projetado. O orçamento de capital pode ser entendido como processo de tomada de decisões de planejamento de longo prazo para investimentos (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2008).

Nesse sentido, orçamento de investimento, para Padoveze (2009), é descrito como uma peça orçamentária que não se refere somente ao curto prazo. Acrescenta o autor que parte dos investimentos necessários para o próximo exercício é decorrente dos planos operacionais do planejamento estratégico.

Orçamento de investimento tem por finalidade prever tudo o que for relacionado com a área de obtenção de fundos, os gastos para manutenção desses fundos e os pagamentos previstos (PADOVEZE, 2009).

Estudos de Silva e Lunkes (2012) identificaram, quanto a práticas de orçamento de capital, que o custo do capital próprio é uma das medidas mais utilizada para definição de taxa mínima de atratividade e, na avaliação de orçamento, o índice mais utilizado é o índice de rentabilidade.

2.3.22 Orçamento Operacional

Horngren, Datar e Foster (2008) destacam as peças em termos de orçamento, considerando que o orçamento operacional contempla o orçamento global e é composto

por orçamentos de vendas, do estoque final, de fabricação, de custos de materiais, da mão de obra direta, dos custos indiretos de fabricação e das despesas departamentais. Souza e Lavarda (2011) afirmam que, no final da década de 90, questionava-se o modelo tradicional, com suas metas fixas, sua gestão centralizada e seu alto custo de implantação. Dessa forma, foi criada uma ferramenta chamada de *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) com a função de substituir o modelo tradicional.

O orçamento operacional para Lunkes (2003) aparece no primeiro plano do orçamento global e é formado pelas seguintes peças: orçamento de vendas, orçamento do estoque final, orçamento de fabricação, orçamento de custos dos materiais, orçamento da mão de obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento das despesas departamentais.

2.3.23 Planejamento Tributário

Esnoide et al. (2009) afirmam que são comuns as discussões e reclamações em torno da carga tributária no Brasil entre as pessoas que atuam em empresas no país. Para a maioria delas, a falta de conhecimento suficiente sobre o sistema tributário brasileiro resulta em dificuldades quando procuram agir legalmente para reduzir o impacto da carga tributária no resultado de suas organizações.

No contexto tributário das instituições de ensino superior, Peleias et al. (2011) consideram, a partir da Lei das Diretrizes de Bases da Educação (LDB), de 1996, que as instituições de ensino superior foram divididas em: “com a finalidade de lucro” e “sem finalidades lucrativas”. As instituições privadas “com a finalidade de lucro” não contam mais com recursos públicos, tais como isenções de alguns tributos. Por conseguinte, as instituições privadas “sem finalidades lucrativas” continuam gozando desses benefícios.

Ainda em relação aos benefícios fiscais nas instituições privadas de ensino superior, o PROUNI, especialmente nas filantrópicas, poderia ser avaliado com um planejamento tributário adequado, pelo qual seria possível identificar os custos e os benefícios em relação à filantropia (CATANI; HEY; GIGLIONI, 2006).

O contexto da administração financeira envolve um conjunto de ações e procedimentos, recursos financeiros como custos, despesas e investimentos. Dentre eles estão as despesas tributárias, que compreendem o pagamento de imposto, taxas e contribuições, legitimando dessa forma a relevância do planejamento tributário (FERREIRA; LORANDI; POLUCENO; 2011).

Empresas que utilizam o regime tributário por lucro real, para Ferreira, Lorandi e Poluceno (2011), desfrutam de benefícios fiscais como o pagamento dos juros sobre capital próprio sob forma de remuneração aos acionistas. Acrescentam estes autores uma relação aos aspectos tributários dos recebedores de juros, no caso de acionistas. É necessário estudar suas características para apurar de maneira global se há benefício fiscal.

2.3.24 Preço de Transferência

Para Atkinson et al. (2000), preço de transferência é um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada entre os centros de responsabilidade.

Considerando o estado da arte contábil e a capacidade dos sistemas de informação existentes, uma das formas de compreender teoricamente o preço de transferência seria defini-lo e separá-lo do custo de oportunidade (FREZATTI et al., 2009). Os três tipos de preços de transferência, que definem os preços de transferências entre bens e serviços, são explicados por Frezatti et al. (2009, p. 118-119):

- a) Critério baseado no custo: são definidos exclusivamente com base nos custos da área que o produz. Por essa razão, a abordagem leva em conta apenas fatores internos da empresa e decorre de uma maior objetividade, o custo apurado, no estabelecimento dos valores que serão estimados para a transferência entre as áreas.
- b) Critério baseado no preço de mercado: são definidos com base nos preços de mercado dos produtos gerados nas áreas. Por essa razão essa abordagem baseada no mercado leva em conta apenas fatores externos a organização, por tanto possui um grau de objetividade inferior ao método baseado em custos.
- c) Critério baseado em negociação de preços: são definidos com base na negociação entre gestores das áreas fornecedora e compradora. Por essa razão, a abordagem baseada em negociação leva em conta tanto fatores internos como externo à organização, nesse sentido possui um grau de objetividade inferior ao método baseado em custos.

Beuren, Grunow e Hein (2010) asseguram que o preço de transferência pode ser utilizado tanto no âmbito interno, entre filiais, centros de responsabilidade e departamentos de uma organização, quanto também externamente, entre partes relacionadas, inclusive, situadas em países diferentes.

Beuren, Grunow e Hein (2010) ainda alertam que uma das dificuldades de praticar o preço de transferência interno é o fato das divisões terem o papel de clientes,

exigindo mais habilidade quanto ao controle e ao gerenciamento, uma vez que devem apresentar resultados individualmente nos relatórios financeiros. Os autores descrevem nesse estudo que os métodos de preços de transferência mais utilizados pelas empresas pesquisadas foram os baseados em custo e no preço de mercado.

2.3.25 Gestão Econômica - GECON

De acordo com Catelli et al. (2001), o modelo de GECON se estrutura com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e de valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais, conforme se pode examinar na Figura 5.

Figura 5 – Abordagens do GECON

Abordagem	Significado
Definição	Gestão Econômica significa administração por resultado.
Objetivo	O GECON objetiva a otimização dos resultados, por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacional.
Escopo	O GECON é inteiramente voltado à eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico.
Composição	O GECON compreende: a) um sistema de gestão; b) um sistema de informações.

Fonte: Catelli et al. (2001, p. 31).

Oliveira e Pereira (2005) assinalam que o GECON incorpora o custo de oportunidade, no sentido de mensuração e de custo de capital, de seleção de alternativas de investimento, de estudo de preços de venda, de avaliação de desempenho das áreas de resultados dos produtos e dos serviços. Segundo Vellani et al. (2007), o sistema de Gestão Econômica (GECON) é um modelo conceitual de gestão baseado em resultados econômicos, tendo como um dos seus principais processos a formulação de alternativas para apoio à tomada de decisões.

2.3.26 Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* - TOC)

Para Goldrat (2003), toda organização tem em um dado momento pelo menos uma restrição que limita a performance do sistema em relação à sua meta. Dessa forma, a teoria da restrição é proposta por Eliyahu Moshe Goldratt, um estudante de Física que se

envolveu em um projeto de sistema de produção para ajudar um amigo na produção de gaiolas. O sistema fundamentou a base do *software* OPT (*Optimized Production Technology*) (ALVES; COGAN; ALMEIDA, 2010).

Para Alves, Cogan e Silva (2010), a TOC é uma filosofia de gestão que tem sido efetivamente aplicada em processos de fabricação e em procedimentos para melhorar a eficácia organizacional por meio da identificação das restrições.

Na teoria das restrições, quando existe um recurso gargalo, o ganho por unidade do fator de restrição deve ser calculado para se determinar o *mix* de produtos mais apropriado. Acrescenta-se que os problemas na tomada de decisão não se devem às distorções nos custos dos produtos e questiona-se se, de fato, os custos dos produtos precisam ser calculados (ALVES; COGAN; ALMEIDA, 2010).

Santos et al. (2006), de acordo com os princípios da TOC, destacam que os esforços da empresa devem ser concentrados nos pontos do sistema (restrições), que determinam seu desempenho, ou seja, a otimização do resultado global. A empresa deve concentrar-se em suas restrições - e não na otimização de parte de um sistema.

2.3.27 Valor Econômico Adicionado (*Evaluated Value Added* - EVA)

O Valor Econômico Adicionado (EVA) é uma medida de desempenho que difere da maioria, ao incluir uma cobrança sobre o lucro pelo custo de todo o capital que uma empresa utiliza. Nesse contexto, Ehrbar (2000, p. 1-2) afirma que:

[...] Algumas características que diferenciam o EVA no sentido de que não se trata apenas uma maneira de somar custos e calcular lucro, trata-se de uma medida de desempenho que é ligada tanto teórica como empiricamente à criação de riquezas para acionistas. Uma medida de desempenho que sempre oferece a resposta ‘certa’ no sentido de que mais EVA sempre é definitivamente melhor para os acionistas; variável chave num sistema de remuneração variável que, alinha os interesses dos gerentes como os dos acionistas e ainda como um importante sistema interno de governança corporativa que motiva todos os gerentes e funcionários e trabalham de forma cooperativa e entusiasmada para alcançarem o melhor desempenho possível.

Ehrbar (2000) aborda a efetividade do funcionamento do EVA como um sistema de gestão financeira pelo fato de envolver em si um poder analítico, revelando, dessa forma, muito mais a dinâmica subjacente a um negócio que qualquer outra ferramenta gerencial.

Sharma e Kumar (2010), em seu estudo, analisaram 112 artigos publicados sobre EVA no período de 1994 a 2008. Com base nos resultados, consideram que, nos países desenvolvidos, têm sido adotado o EVA, embora existam alguns estudos publicados que também consideram medidas convencionais como melhores ferramentas de relatório de desempenho corporativo.

Nas economias em desenvolvimento, Sharma e Kumar (2010) localizaram um menor número de estudos que apoiam o EVA como medida de desempenho. A aplicação do conceito de EVA é recomendada tanto para a rentabilidade do acionista, quanto para a rentabilidade do Ativo Total. O EVA, para Ehrbar (2000, p. 104), pode ser calculado conforme a Equação (3).

$$EVA = \text{Vendas} - \text{Custos Operacionais} - \text{Custos de Capital} \quad (3)$$

Neste contexto, Ehrbar (2000) refere que o lucro operacional utilizado no cálculo do EVA é o lucro operacional líquido após impostos, ou NOPAT, o que inclui deduções de impostos e depreciação de equipamentos.

Sharma e Kumar (2010) afirmam que o EVA é apenas uma medida de retorno incremental que a empresa ganha sobre uma taxa de retorno do mercado. Dessa forma, consideram que o EVA pode ser observado como o lucro líquido, ou seja, o lucro operacional menos a taxa adequada para o custo de oportunidade de todo o capital investido em uma empresa. Assim, o EVA é uma estimativa de lucro econômico verdadeiro, ou valor pelo qual os ganhos excedem, ou, ainda, ficam aquém da taxa mínima de retorno que acionistas e credores poderiam obter ao investirem em outros títulos de risco comparável.

A maioria das empresas com centros de investimentos avaliam as unidades com base no *Return On Investment* (ROI), e não no EVA. Anthony e Govindarajan (2002, p. 338) explicam que existem certas vantagens na utilização do parâmetro ROI:

Ele é aparentemente compreensível e tudo o que afeta os relatórios financeiros reflete-se nesses índices;
A taxa ROI é fácil de calcular, de compreender e absolutamente significativa;
A taxa ROI é um denominador comum que pode ser aplicado a qualquer unidade organizacional responsável pela sua própria lucratividade, qualquer que seja seu porte e seu ramo de atividade;
Podem ser conhecidas as taxas ROI de retorno dos investimentos dos concorrentes e podem ser usadas como parâmetro de comparação.

No entanto, Anthony e Govindarajan (2002, p. 338) também consideram que há razões importantes para a adoção do EVA, em vez de ROI:

Todas as unidades da empresa têm o mesmo objetivo de lucro para investimentos comparáveis;
 Decisões que aumentam a taxa de ROI de uma unidade podem fazer diminuir a lucratividade em geral;
 Se o desempenho de um centro de investimento é avaliado pelo método EVA, os investimentos que geram lucro superior ao custo do capital aumentam o valor econômico agregado EVA, portanto são economicamente atraentes;
 A vantagem do método EVA é a possibilidade de poderem ser usadas diferentes taxas para diferentes tipos de ativos.

Quando se tem uma taxa de ROI consistente com a taxa geral da empresa somente em uma unidade, o método EVA corrige tais inconsistências. Anthony e Govindarajan (2002) garantem que o EVA resolve o problema do diferimento do objetivo de lucro de um mesmo bem ativo, em diferentes unidades, e do mesmo objetivo de lucro, para diferentes ativos de mesma unidade.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA CONFORME OS ESTÁGIOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Considerando o pronunciamento do *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), denominado *International Management Accounting Practices* (IMAP 1), que aborda a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios, conforme se verifica no Quadro 3.

Quadro 3 – Os quatro estágios da evolução contábil gerencial

Estágio	Período	Foco na atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e no controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e de tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e no controle gerencial, por intermédio do uso de tecnologias, tais como: análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Foco na redução de desperdício dos recursos nos processos da empresa, mediante o uso da análise de processos e das tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor, por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista e de inovação organizacional.

Fonte: IFAC (1998)

Para Frezatti et al. (2009), esses estágios são definidos a partir de artefatos considerados relevantes pelos pesquisadores do IMAP. As transições de um estágio para outro das evoluções da contabilidade gerencial devem-se à própria evolução das organizações.

Nesse sentido, Teixeira et al. (2011), Soutes (2006), Borineli (2006), Soutes e Zen (2007) e Soutes (2010) consideram que o pronunciamento do IFAC visava descrever a atividade da contabilidade gerencial separando-a em atividades práticas, ferramentas, filosofias, artefatos (instrumentos e ferramentas da contabilidade gerencial), modelo de gestão e sistema, e em quatro estágios evolutivos.

A fim de classificar as práticas de controladoria conforme os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, observou-se as abordagens de Soutes (2006), Soutes e Zen (2007), Teixeira (2010), Teixeira et al. (2013).

Oyadomary et al. (2008) abordaram a adoção das práticas de controladoria à luz da teoria neoinstitucional. Junqueira (2010) abordou práticas de controladoria e propôs uma classificação dessas práticas, com base na classificação estabelecida pelo *International Management Accounting* (IMA), conforme pronunciamento IFAC (1998).

No primeiro estágio, trata da determinação dos custos e controle financeiro. Para Crepaldi (2008), esse estágio é composto pelas práticas de custeio por absorção e custeio variável; para Atkinson et al. (2000), pelo controle financeiro e o orçamento anual.

O segundo estágio, denominado informação para planejamento e controle gerencial, é composto, de acordo com Crepaldi (2008), de custo padrão, custeio baseado em atividades (ABC) e método de custeamento RKW; já para Horngren, Sundem e Stratton (2004), faz parte deste estágio o orçamento de capital; e, para Atkinson et al. (2000), a descentralização.

O terceiro estágio, segundo Crepaldi (2008) considerado como redução *de perdas de recursos em processos organizacionais*, é formado pela gestão baseada em atividade (ABM); para Atkinson et al. (2000), pelo centro de responsabilidade, preço de transferência, custo meta, método de custeio *Kaizen* e custeio do ciclo de vida. O quarto estágio, criação *de valor através do uso efetivo dos recursos*, é constituído, para Soutes e Zen (2007), de planejamento estratégico, método de avaliação de desempenho EVA e MVA, e *Balanced Scorecard*. Atkinson et al. (2000) inserem *Balanced Scorecard* e Método de Avaliação de Desempenho nesse último estágio.

Coad (1999), para avaliar as tendências de contabilistas na adoção de práticas de controladoria - que ele denomina técnicas-, utilizou o seguinte: custeio baseado em

atividade (ABC), gerenciamento baseado em atividade (ABM), custeio do ciclo de vida, gestão estratégica de custos contabilidade dos ganhos (TOC), gestão estratégica de custos, avaliação contábil competitiva, medidas de qualitativa de performance, *Balanced scorecard*, custeio meta e gestão de custo *Kaizen*.

A classificação das práticas de controladoria pesquisadas, conforme IFAC (1998), pode ser observada conforme o Quadro 4.

Quadro 4 – Classificação das Práticas de controladoria abordadas na pesquisa conforme os quatro estágios evolutivos da contabilidade

Classificação	Práticas	Estágios			
		1°	2°	3°	4°
Métodos e Sistemas de custeio	Custeio ABC			X	
	*Custeio Direto	X			
	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			X	
	Custeio Variável	X			
	Custeio Absorção	X			
Sistemas de Mensuração e Avaliação e Medidas de desempenho	*Análise Custo-Lucro-Volume (CVL)		X		
	*Análise da cadeia de valor				X
	*Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)			X	
	Retorno do Investimento (<i>Return On Investment - ROI</i>)	X			
	Valor Presente Líquido (VPL)		X		
	*Avaliação de Desempenho		X		
	*Controle Interno na proteção de ativos		X		
	Gestão Baseada em valor (<i>Value Based Management-VBM</i>)				X
	*Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators-KPI</i>)				X
	* <i>Open Book Accounting</i> (OBA)			X	
	*Planejamento Tributário		X		
	Preço de Transferência		X		
	Valor Econômico (<i>Economic Value Added - EVA</i>)				X
	*Custeio Padrão	X			
Filosofias e Modelos de Gestão	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)				X
	*Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)				X
	Gestão Econômica (GECON)				X
	Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints- TOC</i>)				X
	<i>Kaizen</i>			X	
	Processo orçamentário		X		
	Orçamento de Capital		X		
	Orçamento Operacional		X		

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24)¹.

¹ (*) Estas práticas de controladoria, de acordo com o Quadro 4, foram classificadas conforme sugestões da autora Soutes, a qual foi consultada (via correio eletrônico) e concordou em opinar com a classificação de tais práticas. A consulta foi realizada no dia 24 de maio de 2013.

As práticas de controladoria, abordadas nesta pesquisa, foram classificadas em quatro estágios de acordo com a classificação do IFAC (1998): métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração e avaliação, filosofias e modelos de gestão, considerando as abordagens de Soutes (2006, p.24).

Outras práticas de controladoria que compõem o processo de gestão de uma instituição de ensino superior podem ser identificadas no estudo de Dittadi (2008), que analisou práticas como indicadores de ociosidade, evasão, inadimplência, imobilização de capital, índice de endividamento, compras, demonstrativos financeiros por curso e gestão de recursos humanos.

Santos (2011) considerou, no escopo de seu estudo, o ponto de equilíbrio, o fluxo de caixa, o *Balanced Scorecard* (BSC), os indicadores não financeiros e a gestão tributária, o planejamento orçamentário e o *Business Intelligence* (BI), que o autor designou como “outras práticas de gestão”.

Considerando estudos de Dittadi, (2008) e Santos (2011), que abordaram em suas pesquisas “práticas de gestão”, optou-se por pesquisar a percepção dos respondentes das IPES em relação a “outras práticas de gestão”, tais como: programa de combate à evasão de cursos e o desempenho econômico e financeiro global das instituições, pois se mostram como práticas essenciais na gestão das IPES. Voese (2006) considera que, mesmo com o auxílio do Governo, é possível localizar taxas de evasão de cinquenta por cento nos últimos quatro anos. Com uma taxa de evasão deste percentual, ocorrem desperdícios de recursos sejam financeiros ou físicos, o que pode comprometer o desempenho econômico das instituições.

a) Programa de Combate à Evasão de Cursos:

A evasão de alunos representa um dos maiores problemas para a gestão das IPES, que desde 2009 têm constatado uma redução do número de matrículas em relação às vagas ofertadas (LOBO, 2012).

Para estudar o problema da evasão, Lobo (2012, p. 24) considera que “[...] é preciso ter clareza e explicitar qual tipo de evasão estamos falando, pois podemos citar alguns tipos diferentes a evasão do curso”. Dentre outros tipos de evasão, a autora considera a evasão da IES e a evasão do sistema.

A evasão do curso é considerada aquela em que o aluno deixa um curso por qualquer razão, como por exemplo: muda de curso, mas permanece na mesma instituição;

muda para outro curso de outra instituição de ensino superior; ou, ainda, abandona os estudos universitários (LOBO, 2012).

Dittadi (2008) e Santos. (2011) identificaram resultados semelhantes em suas pesquisas, quanto às principais causas de evasão de cursos. Foi apontado o fator financeiro, seguido pela mudança de domicílio. A identificação da razão da evasão é essencial no ensino privado, principalmente, se estiver relacionada aos fatores internos da instituição (DITTADI, 2008).

b) Desempenho Econômico e Financeiro Global da Instituição:

Para Drucker (1994), as instituições de ensino superior com fins lucrativos, assim como as sem fins lucrativos, devem se preocupar com a avaliação de desempenho e dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Esse autor acrescenta que os resultados são mais importantes e mais difíceis de medir nas instituições sem fins lucrativos do que nas com fins lucrativos. Considerando a continuidade das organizações, inclusive das IPES sem fins lucrativos, para Dittadi (2008) a eficácia da gestão econômica dependem dos recursos envolvidos. Nesse sentido, Muraro; Souza e Diehl argumentam que o diferencial da gestão econômica de uma instituição de ensino superior, em relação à gestão tradicional, ocorre em função da forma diferente de atribuição de responsabilidades ao gestor.

Nos modelos tradicionais, os gestores são responsabilizados somente pelos impactos operacionais de suas decisões. No entanto, na gestão econômica, eles são responsáveis pela gestão operacional, econômica e financeira de sua área (MURARO; SOUZA; DIEHL, 2007).

Ao analisar o desempenho econômico em instituições de ensino superior do estado do Rio Grande do Sul, Santos (2011) identificou que, entre os gestores das instituições universitárias, o desempenho foi apontado como excelente; no entanto, nas IES não universitárias, como bom.

Nas instituições particulares privadas, a totalidade dos gestores revela desempenho econômico e financeiro ascendente. Semelhantemente, os gestores das IPES comunitárias confessionais filantrópicas apresentaram um percentual um pouco menor: 75% apontaram um desempenho econômico e financeiro ascendente (SANTOS, 2011).

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS A PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Neste tópico, são apresentados estudos que abordam o tema controladoria. A fim de possibilitar a identificação de obras que possam contribuir com a localização de estudos sobre práticas de controladoria da área empresarial, elaborou-se o Quadro 5, o qual apresenta estudos empíricos que abordam áreas da controladoria, estruturas e concepções teóricas. Neste contexto, constam autores tais como Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), que identificaram tendências da controladoria voltada ao planejamento; já Borinelli (2006) faz uma reflexão teórica e apresenta uma estrutura denominada estrutura conceitual básica da controladoria (ECBC). E, por sua vez, Frezatti (2006) pesquisou o uso de ferramentas nas empresas e identificou maior uso das táticas de controle em relação às estratégias.

Soutes (2006) pesquisou a utilização de artefatos da contabilidade gerencial; Grunland e Taipaleenmäki (2005), a influência do ambiente quanto à utilização de práticas contábeis; Lima Filho (2010), a relação entre características dos gestores e práticas orçamentais. Müller e Beuren (2010) pesquisaram a adequação da estrutura formal e a utilização de práticas da controladoria. Os estudos desses autores podem ser observados conforme Quadro 5.

Quadro 5 – Estudos que abordam Práticas de controladoria

(continua)

N	Autor	<u>Titulo</u>	<u>Principais Achados</u>
1	Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010)	Um estudo sobre funções da controladoria.	Identificação de uma tendência que prevê que a controladoria tem se voltado para o planejamento, nos níveis estratégico, tático e operacional. Também, nas áreas tradicionais da contabilidade estão ainda fortemente presentes.
2	Borinelli (2006)	Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e <i>práxis</i> .	A controladoria ainda não pode ser considerada uma teoria. A maioria das empresas estudadas (77,27%) apresentou uma área estruturada e formal denominada controladoria.
3	Frezatti (2006)	O paradigma econômico na contabilidade gerencial: Um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquida e diferentes perfis da contabilidade gerencial.	Empresas com maior retorno focam mais as ferramentas táticas e de controle do que as estratégicas e, no caso do planejamento, o curto prazo é privilegiado, em relação ao longo prazo.

Quadro 6 – Estudos que abordam Práticas de controladoria

(conclusão)

N	Autor	<u>Titulo</u>	<u>Principais Achados</u>
4	Soutes (2006)	Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.	As empresas brasileiras utilizam artefatos modernos da contabilidade gerencial.
5	Granlund e Taipaleenmäki (2005)	Management Control and Controllershship in new economy firms – a life cycle perspective.	Os estudos apontam que existem diferenças significativas entre empresas que atuam em ambientes tradicionais e as que atuam na New Economic Firm's (NEF's), quanto à utilização de práticas contábeis.
6	Lima Filho (2010)	Quanto mais faço, mais erro? Um estudo sobre a associação entre práticas de controladoria, cognição e heurísticas	Não há uma relação significativa entre a idade do respondente ou a formação em Administração e Contabilidade com a manifestação de heurística em práticas orçamentárias.
	Müller e Beuren (2010)	Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras.	Quanto à abrangência dos procedimentos padronizados, funções e instrumentos da controladoria, verificou-se, nas empresas pesquisadas, que todas mantêm práticas, conforme suas necessidades e seus objetivos. A estrutura formal e as práticas da controladoria configuram-se conforme as crenças e os valores do sistema familiar.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir das referências consultadas.

O estudo de Lunkes et al. (2010) aborda as funções da controladoria no âmbito das organizações, pois consideram que a controladoria é uma área de estudos que necessita de definições claras, e acrescentam que a controladoria evoluiu de preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função informacional. Isso decorre do processo de grandes mudanças, em virtude da abertura de mercados, internacionalização e consequente volatilidade de capital. Borinelli (2006) também considera a falta de um consenso sobre a definição da controladoria, assim como identificou em sua pesquisa uma lacuna teórica não atendida por estudos até então desenvolvidos. E esse autor propõe uma abordagem em três perspectivas, dentre as quais uma destas aborda aspectos conceituais sobre a controladoria. Frezatti (2006) não identificou aderência de práticas de controladoria ao perfil de retorno das organizações pesquisadas. Diferente dos resultados encontrados por Frezatti (2006), o estudo de Soutes (2006) apresenta em seus resultados que as empresas que adotam práticas de controladoria “denominadas artefatos modernos” possuem desempenho diferenciado das que não adotam.

Quanto à contribuição teórica da identificação de características na adoção de práticas de controladoria, estudos de Granlund e Taipeleenmäki (2005) defendem que estudar fenômenos de organizações que estão inseridas no ambiente da nova economia possibilita contribuir para o conhecimento existente sobre controladoria.

Com o objetivo de estudar características dos respondentes que possam estar associadas à adoção de práticas de controladoria, Lima Filho (2010) identificou a ocorrência de heurística significativa no envolvimento com controladoria.

Ao pesquisar estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares, Müller e Beuren (2010) consideram que todas as empresas pesquisadas possuem práticas conforme suas necessidades e objetivos; nesse sentido, as práticas de controladoria se configuram de acordo com as crenças e valores, as práticas de controladoria são desempenhadas nessas empresas, conforme as áreas de abrangências, procedimentos, padronizados funções e instrumentos da controladoria.

2.5.1 Estudos Nacionais Relacionados ao Tema Controladoria em Instituições de Ensino Superior

Nesta seção, são apresentados estudos nacionais que abordam as práticas de controladoria em instituições de ensino superior, conforme descrito no Quadro 6.

Quadro 7 – Estudos nacionais relacionados à controladoria em IES

(continua)

N	Autor	Título	Principais achados
1	Muraro, Souza e Diehl (2007)	Gestão Econômica em Instituição de Ensino Superior: mensuração de resultados por unidades de negócios.	Com uso do método de custeio direto e da contabilidade divisional foi possível apurar o resultado à margem de contribuição direta de cada unidade.
2	Dittadi (2008)	Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina.	Pouco uso das práticas <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) e planejamento tributário. A IES Catarinenses estão inseridas em um ambiente de acirrada concorrência.
3	Borsato, Pimenta e Lemes (2010)	Influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior.	A controladoria contribui de forma significativa para o processo de abertura de capital de uma empresa.

Quadro 6 – Estudos nacionais relacionados à controladoria em IES

(conclusão)

N	Autor	Título	Principais achados
4	Freire (2010)	A percepção de gestores de universidade corporativa da cidade de São Paulo sobre a formação em controladoria e competência, para o alinhamento do perfil dos gestores às estratégias das organizações.	Constatou que nas universidades corporativas há consenso quanto a formação continuada dos colaboradores e gestores, e sobre o papel da controladoria no desenvolvimento do perfil de competências, que permitem alinhar objetivos e políticas à estratégia organizacional.
5	Machado, L. e Machado, M. (2010)	Controladoria nas Instituições de Ensino Superior (IES) Privadas envolvendo o entendimento do gestor versus realidade da IES	Não há um padrão no processo de geração de relatórios, os gestores tem uma boa visão de controladoria, mas em alguns casos sequer contam com ferramentas de suporte. Alguns gestores desconhecem o termo controladoria, possuem conhecimento sobre relatórios de controladoria, mas falta coesão entre esse entendimento e a prática.
6	Hecke, Voese e Nascimento (2010)	A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná.	Os gestores consideram o uso do sistemas de custos importante, no entanto percebe-se a ausência de uma análise complexa nos relatórios emitidos. A percepção dos gestores e colaboradores denotam entendimento sobre termos relacionados a gestão de custos, mas, encontram-se em estágios incipiente quanto ao seu uso.
8	Fank, Angonese e Lavarda (2010)	Avaliação das críticas ao orçamento empresarial: abordagem de uma instituição de ensino superior.	Identificou que a percepção dos gestores quanto a orçamento está voltada para a redução e custo e não na criação de valor, isso decorre de uma limitação na visão dos gestores.
9	Santos (2011)	Práticas de controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul.	Observou-se grande importância ao planejamento estratégico, e maior aplicação do ponto de equilíbrio em IES particular privada do Rio Grande do Sul em relação as IES de Santa Catarina. Não há amadorismo na gestão das IES, os respondentes possuem formação na área das ciências sociais e os gestores utilizam práticas de controladoria no processo de gestão das IES.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir das referências consultadas.

Conforme descrito no Quadro 6, identificou-se o interesse de autores em desenvolver estudos que abordam o uso da controladoria no âmbito das instituições de ensino superior. Muraro, Souza e Diehl (2007) pesquisaram a gestão econômica de IES,

ao percorrem o objetivo do desenvolvimento de relatórios gerenciais para apoio da gestão econômica descentralizadas por unidades estratégicas de negócio. Dittadi (2008) pesquisou a adoção de práticas de controladoria na gestão de IES.

Borsatto, Pimenta e Lemes (2010) observam que a controladoria ao reunir, validar e divulgar informações contribui para processo de abertura de capital no âmbito das instituições de ensino superior. Nesse sentido, Freire (2010) aborda a percepção dos gestores das IES corporativas das instituições corporativas e quanto à formação, controladoria e alinhamento às estratégias das organizações.

Freire (2010) considera, de acordo com os resultados alcançados com seu estudo, que o conhecimento na área contábil e em controladoria corrobora para o desenvolvimento de competências dos gestores e vão ao encontro do alinhamento da estratégia organizacional.

De acordo com os resultados dos seus estudos, Freire (2010) destaca a importância dos gestores de Universidades Corporativas (UC) para uma maior discussão do tema. Aponta também o desenvolvimento de cursos específicos, com conteúdos contábeis e, especialmente, de controladoria, que possam contribuir com a formação dos gestores e empregados ligados diretamente ao planejamento estratégico. Para tanto, aponta como sugestão a matriz de competência dos gestores em controladoria (FREIRE, 2010).

Machado e Machado (2010), entre outras considerações, confirmam o entendimento dos gestores pesquisados, afirmando que estes têm uma boa visão da controladoria, mas, em alguns casos, não contam com ferramentas específicas, tais como: contabilidade de custos, orçamento empresarial, relatórios gerenciais e uma contabilidade desatualizada. Ressaltam, ainda, que alguns gestores não responderam questionamentos envolvendo o termo controladoria por desconhecimento do assunto.

Hecke, Voese e Nascimento (2010) concluem que os gestores utilizam-se do custeio variável para a tomada de decisões relacionada à gestão de custos. Observam que, apesar de os gestores considerarem importante o uso de sistemas de custos, eles não exploram potencialmente os referidos relatórios, deixando de fazer uso de informações que poderiam gerar benefícios na prática de gestão.

Fank, Angonese e Lavarda (2010) concluem que, dentre as críticas ao processo orçamentário empresarial, os gestores não concordam com a maioria delas, exceto com a que considera o foco do orçamento presente na redução de custos e não na criação de valor.

Santos (2011), conforme sua pesquisa, identifica práticas como planejamento estratégico, ponto de equilíbrio, fluxo de caixa, *Balanced Scorecard*, e indicadores não financeiros, como índice de inadimplência, e *Business Intelligence* (BI), como as mais adotadas nas IPES do Rio Grande do Sul. Quanto aos resultados do desempenho econômico-financeiro, nas IPES pesquisadas foram considerados bons pela maioria dos gestores. Santos (2011) ainda acrescenta que a gestão das instituições de ensino superior do RS pode ser considerada profissionalizada, dada a formação dos gestores em Ciências Sociais, que garantem fazer uso de práticas de controladoria no processo de gestão em suas instituições.

2.5.2 Estudos Internacionais Relacionados ao Tema Controladoria em Instituições de Ensino Superior

Os estudos identificados abordam práticas de controladoria em instituições de ensino superior de países como Estados Unidos, Malásia, China, Taiwan, Singapura, Indonésia e Romênia.

Surdiman (2012) conclui que a apropriada utilização do *Balanced Scorecard*, em uma instituição de ensino superior, pode contribuir para a melhoria da responsabilidade da instituição. Considera que, para isso, é necessário planejar o mapa estratégico de acordo com as características e as estratégias adotadas.

Jalaliyoon e Taherdoost (2012) concluem que, sem a avaliação de desempenho, não se pode ter melhoria permanente na qualidade das universidades. A avaliação de desempenho deve se tornar uma parte fundamental das organizações. Wu et al. (2012), em sua pesquisa, determinam que um sistema de avaliação de desempenho de instituições do ensino superior tem sido um tema de constantes debates entre educadores, gestores e formuladores de políticas.

Uma dessas semelhanças aponta para a relevância das práticas de controladoria adotadas pelas instituições, conforme se identifica nos estudos realizados através do Quadro 7.

Quadro 8 – Estudos internacionais sobre práticas de controladoria em IES

Autor	Título	Achados
Sudirman (2012)	Implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na gestão do ensino superior.	<i>Balanced scorecard</i> é um sistema de gestão de desempenho, que pode, se usado apropriadamente, melhorar a prestação de contas de instituição de ensino superior. Na implementação da estratégia, as universidades muitas vezes se deparam com obstáculos que geralmente vêm do empregado. Tais barreiras incluem a resistência à mudança, falta de compromisso, ou o medo de pressões de prestação de contas.
Jalaliyoon e Taherdoost (2012)	Avaliação de desempenho do ensino superior, uma necessidade.	Na economia baseada no conhecimento as universidades atuam como centro de desenvolvimento de recursos humanos. Sem a consideração de fatores chaves na avaliação de desempenho, não haverá melhoria permanente.
Wu et al. (2012)	Ranking de universidades com base em um modelo híbrido de multicritério (Multiple-Criteria Decision Making - MCDM)	A maioria da pessoa apoiaram a implantação de um novo mecanismo de avaliação de desempenho, apesar de algumas opiniões contrárias quanto as unidades de processamento da avaliação. Desde 1975, as universidades Tailandesas desenvolveram diferentes métodos ou índices de avaliação, mas não divulgam esses índices, contrariamente ao que ocorre em países desenvolvidos, que divulgam o índice independente da classificação.
Masron, Ahmad e Rahim (2012)	Indicadores Chave de Desempenho vs. Desempenho Imaterial Chave entre Pessoal Docente: um estudo de caso de uma universidade pública na Malásia.	Uma nova abordagem que as universidades podem observar para melhorar os KPI's dos professores universitários. Baixo número de respostas, atribuído ao tedioso trabalho de responder sobre os KPI's.
Gond et al. (2012)	Configuração do sistema de controle da gestão: teorizando a integração de estratégia e sustentabilidade.	As configurações são mais ou menos padrões estáveis de componentes e eles podem ter impactos diferenciados sobre o <i>Triple Botom Line</i> . Considerando estudos de Simon, encontra-se em construção. Sugere as inter-relações entre os sistemas de controle e não os seus modos de uso por si só, a fim de entender o processo pelo qual eles moldam a estratégia de decisão.
Fischer, Gordon e Kraut (2010)	Reunião de informações precisas para usuários: o impacto de mudanças importantes na FASB e padrões GASB sobre relatórios financeiros por faculdades e universidades.	O estudo examinou se grandes mudanças nos modelos de contabilidade e relatórios para faculdades e universidades, resultam em um maior nível de informações importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras. Ambas as instituições públicas e privadas têm seguido as grandes mudanças nos padrões de divulgação contábil.
Johnes e Yu (2008)	Pesquisa para medir o desempenho de instituições de ensino superior chinês com utilização da análise envoltória de dados.	A diferença entre as melhores e piores universidades chinesas é significativa, independente do modelo ou período de tempo. As diferenças significativas associam-se a localização geográfica, fonte de financiamento ou tipo de universidade.
Tsamenyi, Noormansyah e Uddin (2008)	Controle de gestão: um estudo de caso de uma universidade de propriedade familiar na Indonésia.	A maioria dos controles nas organizações pode ser explicada com base na cultura e nas relações sociais. A contabilidade é abordada de forma ritualística, à maioria das decisões são tomadas com pouca atenção a dados formais da contabilidade. Notou-se um elevado grau de centralidade do poder, com autoridade atribuída a um único indivíduo.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das referências pesquisadas.

Fischer, Gordon e Kraut (2010) desenvolveram um estudo com o intuito de localizar os impactos na divulgação de informações em relatórios financeiros de instituições de ensino superior, com base nas normas *Financial Accounting Standard Board* (FASB), para as instituições privadas, e nas *Governmental Accounting Standard Board* (GASB), para as públicas. Foram pesquisadas 49 instituições públicas e 51 instituições privadas nos EUA. Apesar da adoção de divulgações potencialmente úteis pelos tomadores de decisões, as normas ainda são raras e, mesmo com a ênfase dada aos indicadores não financeiros, houve pouca mudança na divulgação desses indicadores.

As instituições podem ter os controles formais, compostos de processos, a saber: orçamento, medição de desempenho e funções administrativas, e controles informais, com altos índices de controles profissionais e culturais, como leis, normas, ética, etiqueta e costumes.

No entanto, os controles de gestão formais, na prática, são subservientes aos controles sociais e culturais (TSAMENYI; NOORMANSYAH; UDDIN, 2008). Para estes autores, a cultura pode explicar algumas práticas gerenciais, já que eles encontraram um princípio de conflito de agência. Observaram que, nas atividades do dia a dia, devido à dependência de procedimentos informais no desenvolvimento de relações pessoais entre subordinado e superior, o que dificulta algum tipo de punição, essa característica da cultura Javanesa torna os controles formais menos importantes.

No próximo capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, descreve-se o método utilizado na pesquisa com: seu delineamento, população e amostra, instrumento de coleta de dados, coleta de dados, análise e tratamento dos dados, além do percurso percorrido durante o desenvolvimento da pesquisa e as respectivas limitações.

3.1 DELINEAMENTO

Trata-se de um levantamento através de questionário sobre práticas de controladoria utilizadas por IPES da região Centro-Oeste do Brasil. Conforme Hair Junior et al. (2007), o método de pesquisa *Survey* é um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva. De acordo com Gil (2010), a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição de características de determinada população. Dessa forma, esta pesquisa designa-se como descritiva por descrever as práticas de controladoria adotadas em Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES).

Quanto à sua natureza, esta pesquisa pode ser classificada como aplicada. Gil (2010, p. 26) considera que pesquisas aplicadas abrangem “[...] os estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem”. Especificamente neste estudo são analisadas as práticas de controladoria adotadas em Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é predominantemente quantitativa. Roesch (1996) tem como objetivo mensurar as relações entre variáveis, avaliar o resultado de algum sistema ou projeto ao ser utilizada como o melhor meio capaz de controlar o delineamento da pesquisa.

Como procedimento técnico adotado para coleta dos dados, foi utilizado o questionário. Para Vieira (2009), questionário é um instrumento de pesquisa constituído por uma série de questões sobre um determinado tema.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população é definida como um agregado de elementos do qual foi extraída a amostra. Para Babbie (2005), existem dois tipos de amostragem de pesquisa: a probabilística e a não probabilística. Malhotra (2012) assevera que a amostragem não probabilística confia no julgamento pessoal do pesquisador e não no acaso para selecionar os elementos da amostra. Ainda, sobre a população, esse autor explica que a amostragem probabilística considera que as unidades amostrais são escolhidas aleatoriamente. Dessa forma, é possível pré-especificar cada amostra potencial de determinado tamanho que pode ser extraída da população, assim como a probabilidade selecionada em cada amostra. No caso deste estudo, optou-se pela probabilística.

Nesta pesquisa, a população é composta pelas IPES localizadas nos estados que integram a região Centro-Oeste do Brasil. Considerou-se, inicialmente, como universo da pesquisa, as 241 Instituições Privadas de Ensino Superior localizadas na Região Centro-Oeste do Brasil. Tais instituições foram identificadas através de consulta junto ao *site* do Ministério da Educação e Cultura (BRASIL, 2012).

As instituições de ensino superior da região Centro-Oeste do Brasil, quanto à sua classificação acadêmica, podem ser observadas na Tabela 5.

Tabela 5 – População da pesquisa, IPES conforme a organização acadêmica

Organização Acadêmica	MT	GO	MS	DF	Total
Faculdades	53	72	36	65	226
Universidades	3	4	5	2	14
Centro Universitário	2	3	2	4	11
Instituto Federal	1	2	1	1	5
Total	59	81	44	72	256

Fonte: MEC (BRASIL, 2012).

O critério para seleção das instituições foi a partir da identificação daquelas que apresentavam o *status* de “ativa”. Dentre as 256 IES identificadas inicialmente, foram desconsideradas 6 instituições por não estarem em atividade no momento da conferência dos dados para aplicação do questionário. Dessa forma, foram identificadas 250 instituições que, no começo, teriam oportunidade de participarem da pesquisa. Demais ajustes realizados podem ser observados conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Ajuste da população

Variáveis utilizadas para o ajuste	MT	GO	MS	DF	Total
IES identificadas no <i>Site</i> do e-mec	59	81	44	72	256
Excluídas por não estarem mais ativas	(2)	-	(3)	(1)	(6)
Excluídas por não desejarem participar da pesquisa	(5)	-	(6)	(1)	(12)
Excluídas por terem o mesmo gestor em mais de uma IES	(8)	(6)	(10)	(7)	(31)
Total	44	75	25	63	207
% Participação	21,3%	36,2%	12,1%	30,4%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa forma, observa-se que a população ajustada da pesquisa é de 207 instituições privadas de ensino superior. A descrição das respostas obtidas, os números de respondentes por estado e a identificação da amostra da pesquisa podem ser observados na Tabela 7.

Tabela 7 – Amostra da pesquisa

Variáveis utilizadas para o ajuste / Estados	MT	GO	MS	DF	Total
População ajustada	44	75	25	63	207
Respostas por estado	8	9	4	4	25
Não respondentes	36	66	21	59	182
% Participação de respostas	18%	12%	16%	6%	12%
% participação por estado	21%	36%	12%	30%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, obteve-se a amostra da pesquisa com 25 instituições estudadas e, proporcionalmente, o estado com maior número de respostas foi o de Mato Grosso, enquanto a menor participação foi do Distrito Federal.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Neste tópico, são descritos os passos adotados para elaboração do instrumento de pesquisa. Escolha dos especialistas, validação das práticas de controladoria pelos especialistas, construção do questionário e validação do instrumento.

3.3.1 Escolha dos Especialistas

Foi desenvolvida uma busca junto à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) com o intuito de identificar especialistas da área de controladoria no Brasil. Localizou-se, nos 19 programas de mestrado, especialistas que possuem produção científica e vinculação com a linha de pesquisa de controladoria, conforme dados da plataforma Lattes/CNPq (2012). A escolha dos especialistas foi realizada com base nos seguintes critérios:

- a) pertencer ao quadro docente de programas de pós-graduação *stricto sensu* em ciências contábeis;
- b) ter obtido o título de doutor há mais de cinco anos;
- c) atuar em linhas de pesquisa relacionada à controladoria;
- d) maior número de publicações em periódicos relacionadas ao tema controladoria nos últimos cinco anos.

Para Cunha, Martins e Cornachione (2008), o termo especialista refere-se a indivíduos com notório saber além da titulação e experiências comprovadas. Foram selecionados 6 especialistas, sendo: 2 da Universidade de São Paulo, 2 da Universidade Federal de Santa Catarina e 2 da Universidade Regional de Blumenau.

Apesar de possuírem as condições plenas para integrar o grupo de especialistas consultados, dois selecionados não foram convidados por terem vínculo com o Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Para validação das práticas de controladoria elencadas, utilizou-se o método *Delphi*, cujos passos são descritos no próximo tópico.

3.3.2 Validação das Práticas Pesquisadas

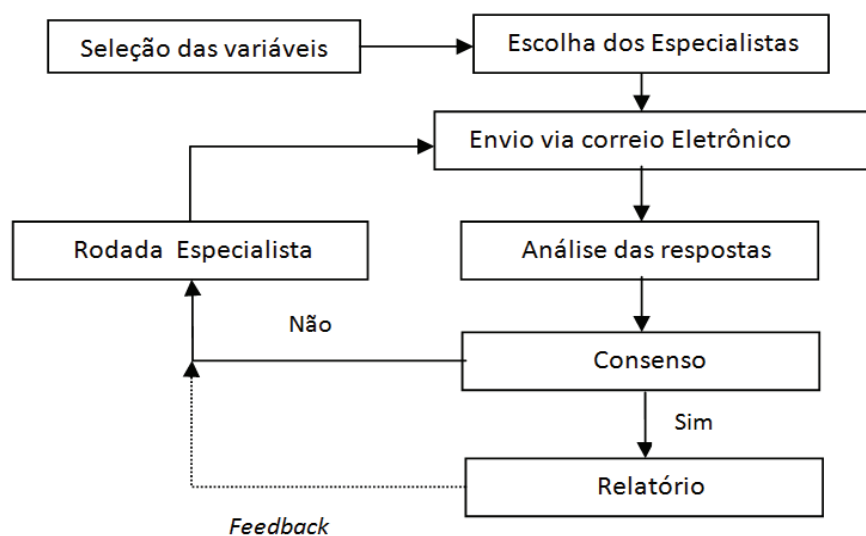
Giovinazzo (2001) afirma que a metodologia *Delphi* utiliza do conhecimento estruturado, da experiência e da criatividade de um grupo de especialistas. O método se organiza corretamente, fornece melhores informações do que a de um único especialista e do que algumas pessoas que não possuem o conhecimento especializado na área.

No mínimo, duas rodadas são necessárias para que os questionamentos sejam caracterizados como metodologia *Delphi*, sendo que são poucos os estudos com um número superior a três rodadas de questionamentos (GIOVINAZZO, 2001).

Esse método prevê a análise de variáveis que compõem um assunto por especialista. Dessa forma, sistematizou-se o conjunto de questões pretendidas para compor o questionário, encaminhando-o para especialistas a serem definidos.

Com a utilização do método *Delphi*, buscou-se a validação das práticas junto a especialistas que atuam nos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Os passos adotados estão descritos conforme a Figura 6.

Figura 6 – Passos da Metodologia *Delphi* via correio eletrônico



Fonte: Adaptado de Santos, Vidotto e Giublin (2005).

O formulário enviado via *e-mail* aos especialistas continha uma escala para atribuição de valores, sendo: 1. Discordo totalmente; 2. Discordo parcialmente; 3. Nem discordo nem concordo; 4. Concordo parcialmente; e 5. Concordo totalmente. Além destas alternativas, os especialistas poderiam optar pela alternativa “Não sei não/Não quero responder (NS/NQR)”.

Para Günther (2003), deve-se oferecer alternativa para o respondente quando ele tem dúvida para responder, e é necessário ter o cuidado de separar o fato de não saber responder e não querer comprometer-se. Dessa forma, ele defende a utilização de uma escala de cinco pontos e, quando existe a possibilidade do respondente não ter condições de responder, deve-se oferecer de forma explícita a alternativa “não sei”. Os especialistas foram classificados em: A, B, C, D e E no intuito de manter o anonimato dos mesmos.

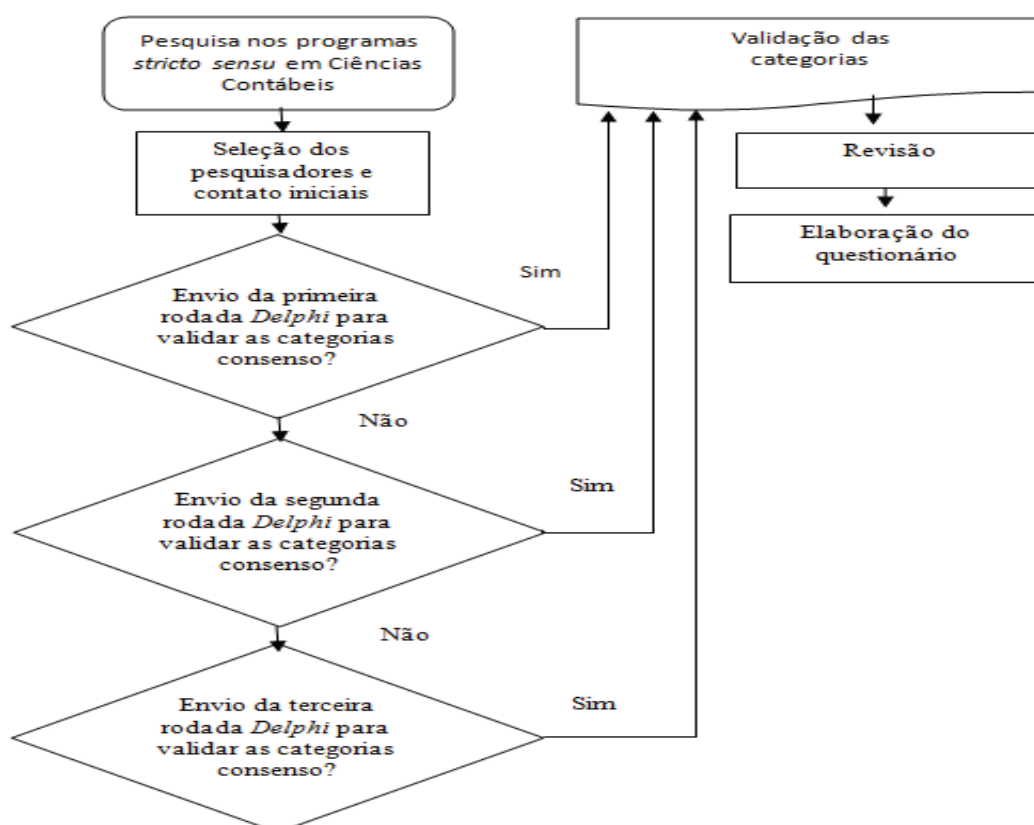
Após a aplicação da primeira rodada, foi informada a cada um deles a nota atribuída na rodada anterior, bem como as notas atribuídas pelos demais especialistas, assegurando assim o sigilo do nome. Para Wright e Giovinazzo (2004), a metodologia

Delphi utiliza um questionário interativo e iterativo, isso significa que esse questionário circula repetidas vezes entre os especialistas, preservando o anonimato dos participantes. As respostas de cada rodada são apresentadas com o objetivo dos especialistas reavaliarem suas respostas, a cada rodada, à luz da resposta dos outros participantes sobre o assunto pesquisado (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2004).

A primeira rodada foi enviada via *e-mail* no dia 6 de julho de 2012; a segunda, no dia 30 de julho de 2012; e a terceira, dia 11 de agosto de 2012. O intervalo de dias, entre a primeira e a segunda rodadas, foi de 24 dias. Já o intervalo da segunda para terceira rodada foi de 12 dias. A terceira rodada foi encerrada no dia 17 de agosto de 2012.

Obteve-se consenso à partir da terceira rodada da pesquisa e os passos da consulta aos especialistas podem ser observados na Figura 7.

Figura 7 – Sequência da consulta aos especialistas

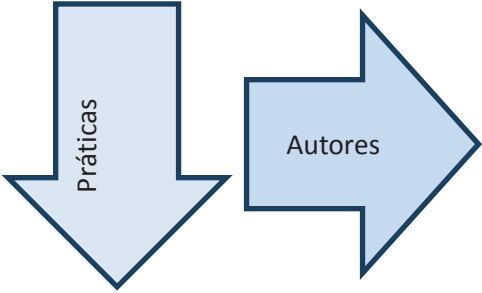


Fonte: Elaborado pelo autor.

A obtenção destas variáveis se deu a partir da observação do referencial teórico que consubstancia esta pesquisa. A seguir, são descritas as 27 práticas de controladoria

pesquisadas que foram observadas na literatura e as quais foram validadas por especialistas, possibilitando a construção do instrumento de coleta da pesquisa, conforme o Quadro 8.

Quadro 9 – Práticas de controladoria, identificadas segundo autores da área de controladoria e validadas pelos especialistas consultados



	Beuren, Grunow e Hein (2008)	Borinelli (2006)	Catelli et al. (2001)	Dittadi (2008)	Iffner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van der Stede (2009)	Malmi e Brow (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
Análise da Cadeia de Valor										x				
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				x										x
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)				x										
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)								x						
Análise do Valor Presente (VPL)								x						
Avaliação de Desempenho						x			x		x			
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)			x	x			x			x				x
Controle Interno na Proteção de Ativos		x								x				
Custeio ABC								x				x		x
Custeio Direto			x											
Custeio <i>Kaizen</i>								x						x
Custeio Meta		x						x				x		x
Custeio Padrão		x						x				x		x
Custeio por Absorção		x						x				x		
Custeio Variável		x						x				x		
Gestão Baseada em Valor (<i>Value Based Management</i>)					x									
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)													x	
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)								x						
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)													x	
Orçamento de Capital														x
Orçamento Operacional				x								x		
Planejamento Tributário		x		x						x				
Preço de Transferência	x	x	x					x						x
Processo Orçamentário			x			x		x						x
Sistema de Gestão Econômica (GECON)			x									x		
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)			x					x						
Valor Econômico Adicionado (EVA)										x		x		x

Fonte: Dados da pesquisa.

As práticas validadas em consenso pelos especialistas foram as 27 apresentadas no Quadro 8, utilizadas para a estruturação do questionário aplicado aos gestores das instituições privadas de ensino superior da região Centro-Oeste do Brasil.

3.3.3 Construção do Questionário

Como instrumento de coleta de dados, foi adotado um questionário estruturado com questões abertas e de múltipla escolha.

A elaboração do instrumento de coleta de dados desta pesquisa foi feita a partir das seguintes etapas: revisão teórica para identificação sobre abordagens de autores que cercam o tema e elaboração de um conjunto de variáveis que foram submetidas a especialistas com utilização do método *Delphi*, obtendo-se a validação das variáveis de acordo com o consenso obtido entre os especialistas.

A pré-existência de questionário, segundo Vieira (2009), leva as pessoas a considerarem que seja desnecessária a construção de um novo questionário. Ao construí-lo para esta pesquisa, foram consultados os questionários utilizados nas pesquisas de Dittadi (2008), Wrubel (2009) e Santos (2011).

Na elaboração do instrumento, foram utilizadas perguntas com uso da escala intervalar, ou pontos, denominada escala de *Likert*. No escore de pontuação, a atribuição de valores de 1 a 4, sendo que: o menor valor (1), representa não utiliza; (2), utiliza pouco; (3), utiliza muito; e (4), utiliza plenamente. Visando oferecer uma alternativa ao respondente que discorde das alternativas disponíveis para a questão, foi disponibilizada a alternativa NS/NQR. O respondente teve a opção de abster-se de responder a questão, permitindo, dessa forma, que não comprometesse a fidelidade dos dados (MALHOTRA, 2012).

Os números de uma escala intervalar, conforme consideram Hair Junior et al. (2007), possuem todas as propriedades das escalas nominais e ordinais e, também, permitem que os objetos (respondentes) sejam comparados em termos de suas diferenças de escala.

Além das variáveis validadas pelos especialistas, integram o questionário as questões relacionadas às características das instituições, tais como: classificação administrativa, classificação acadêmica, desempenho econômico e financeiro, e perfil dos respondentes.

O questionário final aplicado aos respondentes (Apêndice A) era composto de 31 questões distribuídas em dois blocos. O Bloco I continha 24 questões relacionadas às práticas de controladoria, apresentadas de forma afirmativa aos respondentes. O Bloco II era composto por 7 questões que abordaram dados da instituição, como estrutura e perfil do respondente em relação ao gênero, tempo de atuação e formação. Complementando as questões do questionário aplicado aos gestores das Instituições pesquisadas, foi feito um levantamento junto aos sites das instituições e do portal do MEC, a fim de obter informações quanto às categorias administrativa e acadêmica da instituição.

Observa-se, em relação a estudos que abordam práticas de controladoria adotadas em instituições de ensino superior, que autores como Dittadi (2008) e Santos (2011) procuraram identificar práticas adotadas e a associação destas com o processo de gestão das IPES. No intuito de replicar esse estudo, Santos (2011) pesquisou a adoção de práticas nas IES do Rio Grande do Sul adotando como instrumento de pesquisa o anteriormente elaborado por Dittadi (2008). Embora Santos (2011) tenha reestruturado o instrumento, utiliza semelhante estratégia adotada por Dittadi (2008), uma vez que verifica a adoção específica de práticas, como o BSC e o Planejamento Estratégico – ambas utilizadas no processo de gestão das IPES.

Esta pesquisa, assim, assemelha-se a estes estudos, pois buscou identificar a percepção dos gestores quanto a um conjunto de práticas pesquisadas na literatura e validada por especialistas, passíveis de serem adotadas nas IPES.

3.3.4 Validação do Instrumento

Participaram como respondentes do instrumento (pré-teste) alunos do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos e, posteriormente, professores vinculados à Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), do Campus de Barra do Bugres, do Estado de Mato Grosso. Dos alunos da Unisinos que responderam ao pré-teste, foram obtidas 25 respostas e, da UNEMAT, 9 respostas. Dentre os participantes respondentes do pré-teste, há professores da UNEMAT que já exerceram cargo de gestão em instituições de ensino e, apesar de não atuarem diretamente em cursos de ciências contábeis, não manifestaram desconhecimento das práticas de controladoria pesquisadas.

Entre os respondentes da Unisinos, além de identificar alguns gestores, foi identificado um egresso do PPG: o autor DITTADI, que desenvolveu estudo semelhante a esta pesquisa e que manifestou apoio, reiterando a recomendação quanto ao

desenvolvimento de pesquisas com esse tema, além de manifestar algumas dificuldades que possivelmente seriam encontradas no desenvolvimento da coleta de dados. Vale ressaltar que esse autor exerce o cargo de gestão em uma IES.

Com o retorno dos respondentes, foi possível ajustar algumas opções de respostas como as da questão 19, além de pequenas incorreções em relação a termos utilizados nas variáveis de respostas e readequação da estrutura de questões. A questão 19 foi ajustada para utilizar a escala e para que os respondentes indicassem o grau de adoção, além de ajustes em botões de marcação no formulário.

Gil (2010) assevera que a validação é importante, pois visa eliminar problemas que possam ocorrer quanto à clareza, interpretação, precisão dos termos ou dificuldades no preenchimento do questionário.

O pré-teste contribuiu para ajustar algumas questões do instrumento, como, por exemplo, a reestruturação de questões que abordaram os métodos de custeio e práticas de externalização (*outsourcing*), além de ajustes em algumas opções de respostas que não estavam claras para os respondentes.

Ao calcular o *Alpha de Cronbach*, se obteve um valor de 0,799. Hora; Monteiro e Arica (2010) afirmam que o alpha de Cronbach foi apresentado em 1951, como uma forma de estimar confiabilidade de questionário através da análise do perfil de respostas dadas pelos respondentes.

Com a realização do cálculo do Alpha de *Cronbach* para amostra da pesquisa, encontrou-se um valor de 0,736. Observa-se que o valor encontrado permite a validação do instrumento da pesquisa, conforme Hora, Monteiro e Arica (2010), pois o valor de *alpha* deve estar compreendido entre 0 e 1, sendo que valores negativos não são aceitos para representar confiabilidade, e um valor considerado bom deve estar acima de 0,70. Para Maroco e Marques (2006), apesar de limitações, a estimação da confiabilidade a partir *alpha de Cronbach* permanece como uma medida de confiabilidade mais utilizada de um instrumento.

Para a distribuição de frequência, que segundo Stevenson (2001, p.33) trata-se “[...] de um agrupamento de dados em classes, exibindo o número ou percentagem de observações em cada classe. Uma distribuição de frequência pode ser apresentada sob forma gráfica ou tabular”, no intuito de verificar as associações entre as frequências das práticas adotadas nas IPES, utilizou-se o teste qui-quadrado. Conforme Rea e Parker (2002), este teste consiste em medir a diferença entre as frequências esperadas e as de fato obtidas pelo processo de pesquisa, e é realizado com a utilização da equação (4):

$$\chi^2 = \sum \frac{(fo - fe)^2}{fe} \text{ Equação} \quad (4)$$

Onde:

fo = é a frequência obtida

fe = é a frequência esperada na suposição de inexistência de diferença

3.4 COLETA DE DADOS

A pesquisa ficou hospedada no servidor *Web* da UNISINOS, no endereço <http.gweb.unisinos.br>. Por solicitação do orientador, foi concedido ao pesquisador um *login* e senha de acesso. O envio dos questionários por correio eletrônico ocorreu via *webmail* Unisinos, com utilização de um *endereço* do *gp-contest*². O questionário foi enviado aos endereços eletrônicos das instituições-alvo da pesquisa. No *e-mail* foi disponibilizado um *link* de acesso ao questionário para ser respondido. Também foi disponibilizada para os respondentes, uma versão anexada do questionário, da qual o respondente que preferiu responder desta forma pôde fazer um *download* do arquivo, respondê-lo e, posteriormente, enviá-lo.

Os dados foram coletados com uso do *software Survey Monkey*. Optou-se pelo seu uso por ser de fácil utilização e mostrar uma estrutura confiável. Durante a realização da validação do instrumento, o mesmo *software* também foi empregado. Dessa forma, facilitou a decisão pela sua utilização como mecanismo para operacionalizar o instrumento de pesquisa, assim como foram coletados e tabulados dados com uso de *software* de planilhas eletrônicas Excel 2007.

Foi feito o envio de quatro ondas de e-mails com o questionário. A primeira ocorreu entre os dias 18 de janeiro de 2013 a 04 de fevereiro do mesmo ano; e, a última remessa foi no período entre 06 a 07 de maio de 2013. Obteve-se um total de 33 questionários respondidos, onde 8 foram desconsiderados por estarem incompletos. Assim, o número total de questionários válidos foram 25.

Dos questionários válidos, 9 foram respondidos em formulários no formato de planilhas *MS-Excel* e 16 respondidos pelo acesso ao *link* do *software Survey Monkey*.

² CONTEST – Trata-se de um grupo de pesquisa da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, que tem por objetivo pesquisar processos de estabelecimento de estratégias nas empresas, liderado pelo orientador desta dissertação.

Dos 9 questionários respondidos por formulário, um foi recebido com o Bloco II incompleto. Foi contatada a instituição e o respondente, que se dispôs a completar e enviar o questionário com todas as questões respondidas. Nesse sentido, observa-se como vantagem o uso de instrumentos elaborados em planilhas eletrônicas e enviadas em anexo, em relação ao instrumento disponibilizado eletronicamente via *link* de acesso ao software utilizado.

Apesar de cercar-se de procedimentos metodológicos recomendados pela literatura, para assegurar o desenvolvimento da pesquisa, a participação dos respondentes foi de 12%, o que não corresponde com a expectativa concebida inicialmente sobre os respondentes da pesquisa. Por se tratar de instituições de ensino superior, acreditava-se na obtenção de um número maior de respostas.

3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para o tratamento dos dados, foram utilizadas técnicas estatísticas de distribuição de frequência. Dos questionários respondidos, fez-se uma conferência e aqueles com questões incompletas ou incorretas e recebidos via *link* do *site*, foram desconsiderados. Dos vinte e cinco questionários recebidos pelo *link* do *site*, 9 estavam incorretos e, como não foi possível o contato com esses respondentes, foram desconsiderados. Foram recebidos 9 questionários respondidos por formulário e enviados via *e-mail*; desses, 8 foram preenchidos corretamente e um, incompleto. Contatado o respondente, prontificou-se a completá-lo. Dessa forma, obteve-se os 25 questionários válidos da amostra.

Foi utilizada a tabulação cruzada e o teste de *Fisher* que, para Munhoz e Pacagnan (2012), analisa a relação entre duas variáveis. O teste de *Fisher* faz uso de tabela de contingência 2x2, é utilizado para comparar dois grupos. É um teste indicado quando o tamanho da amostra é pequeno e consiste na probabilidade exata de ocorrência de uma frequência observada. Nesta pesquisa, foi utilizado o teste exato de *Fisher* para verificar a associação entre as categorias validadas da pesquisa e características das IPES. A tabulação dos dados foi realizada com utilização do *software* de análise estatística *SPSS (Software Statistical Package for Social Sciences for Windows)* Versão 20. Também se fez uso do *software* de planilha eletrônica MS-Excel 2007.

Com a análise de frequência foi possível observar os níveis de adoção das práticas pesquisadas, agrupando-se as categorias (utiliza muito e utiliza plenamente). Assim, foi possível identificar os níveis de adoção das práticas, conforme as

classificações administrativas das IPES. A categoria (NS/NQR) e as categorias (não utiliza e utiliza pouco) foram desconsideradas deste contexto.

Foi utilizada a estatística inferencial para identificar estimativas a partir de amostras com medição de associação e medição de diferenças entre as variáveis analisadas.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

No transcorrer da pesquisa, foram encontradas algumas limitações. Uma delas relaciona-se aos dados obtidos sobre práticas de controladorias, aplicáveis às Instituições Privadas de Ensino Superior localizadas na região Centro-Oeste do Brasil.

Não se pode assegurar que uma pesquisa desenvolvida em outro momento, sobre as mesmas IPES, possa apresentar resultados semelhantes, dada a limitação temporal. Gil (2010) considera que isto é um dos problemas que limita os levantamentos, pois os mesmos mostram-se pouco adequados para investigações profundas de fenômenos sociais e a apreensão dos processos torna-se limitada por não representar tendências, sendo possível somente uma visão estática do problema analisado.

Considerando as especificidades das IPES, pela sua atuação regional, os resultados obtidos não poderão ser generalizados às IPES Públicas ou Privadas de outras regiões. Quanto às percepções dos gestores, esse poderá ser um dos fatores de limitações desse estudo, uma vez que pode ocorrer discordância das práticas consultadas por não serem aplicadas de acordo com o entendimento dos gestores das instituições avaliadas. Gil (2010) assevera que, dentre as limitações de um levantamento (*Survey*), encontra-se o risco de uma percepção distorcida que as pessoas têm acerca de si.

A seguir são descritos e analisados os dados obtidos na pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, são apresentadas as análises dos dados obtidos na pesquisa realizada junto a gestores das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil.

Inicialmente, são descritas as características das instituições pesquisadas. Na sequência, são verificadas as práticas mais adotadas na gestão das instituições de ensino superior CFL e SFL. Posteriormente, descrevem-se os resultados da identificação de associação entre as práticas da controladoria e as variáveis: porte, categoria administrativa e desempenho econômico das instituições pesquisadas. Finalizando, são observadas as atividades operacionais externalizadas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS IPES PESQUISADAS

Neste tópico, são descritos os dados obtidos em relação a estas IPES, tais como: aspectos ambientais, quantidade de cursos oferecidos, quantidade de alunos, professores e funcionários. Após, são analisadas as práticas de controladoria adotadas de acordo com a percepção dos gestores respondentes da pesquisa.

Informações sobre as instituições de ensino superior da região Centro-Oeste do Brasil foram obtidas junto ao MEC (2012). Além dessas informações, foram realizadas buscas junto aos sites das instituições que compõem a amostra, com o objetivo de obter informações que possibilitassem identificar características destas instituições.

As IPES pesquisadas estão localizadas na região Centro-Oeste do Brasil, distribuídas conforme os estados e as categorias administrativas: instituições privadas com fins lucrativos (CFL) e instituições privadas sem fins lucrativos (SFL), de acordo com a Tabela 8.

Tabela 8 – Distribuição das IPES conforme o estado e classificação administrativa

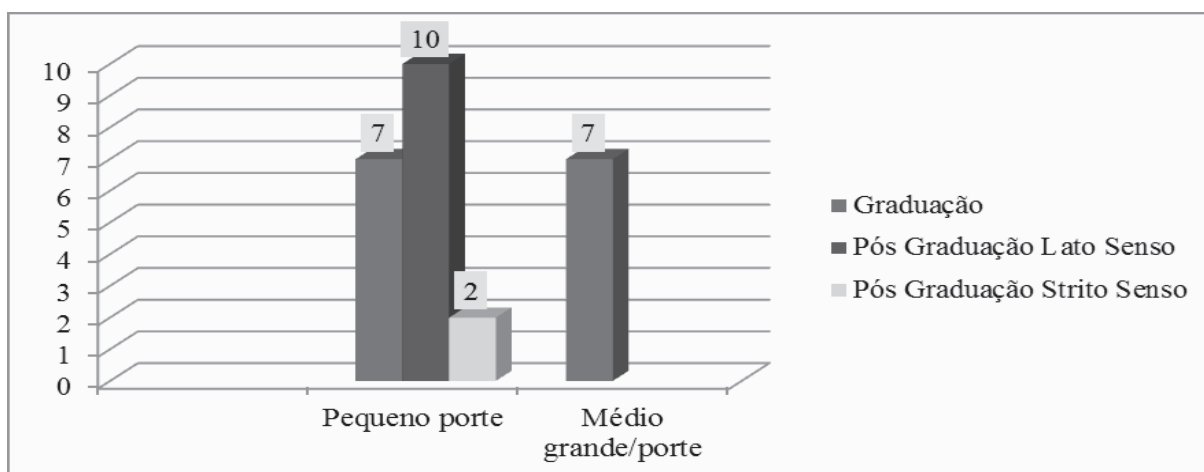
Estados da Região Centro-Oeste	População		Amostra da pesquisa conforme categoria administrativa				Total	
	Fr.	%	CFL		SFL			
			Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
MS	4	16	-	-	4	36	4	16
GO	8	32	6	43	2	18	8	32
MT	10	40	6	43	4	36	10	40
DF	3	12	2	14	1	9	3	12
Total	25	100	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa

Esta pesquisa ampliou a área geográfica conforme recomendações de estudos anteriores, que pesquisaram adoção de práticas de controladoria (DITTADI, 2008; SANTOS, 2011). Ao abordar as instituições de ensino superior da região Centro-Oeste, obteve-se uma população ajustada de 207 IPES. Esperava-se uma maior participação; no entanto, obteve-se a participação de 25 instituições, que representam uma amostra ajustada de 12%.

Para identificar o porte das IPES pesquisadas, adotou-se como *proxy* o número de alunos e cursos ofertados pelas instituições. Assim, as instituições com turmas de até 1.000 alunos foram classificadas como de pequeno porte; e, as acima de 1.000, como de Médio/Grande porte. Ramos e Lobo (2010) consideram que somente o número mínimo de cursos não caracterizam uma IES como sendo de pequeno porte. Além dos critérios estabelecidos pelo MEC, esses autores consideraram, dentre outras variáveis, o número de alunos matriculados na instituição. As classificações dos portes das IPES com fins lucrativos, podem ser observadas conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 – Porte das instituições com fins lucrativos

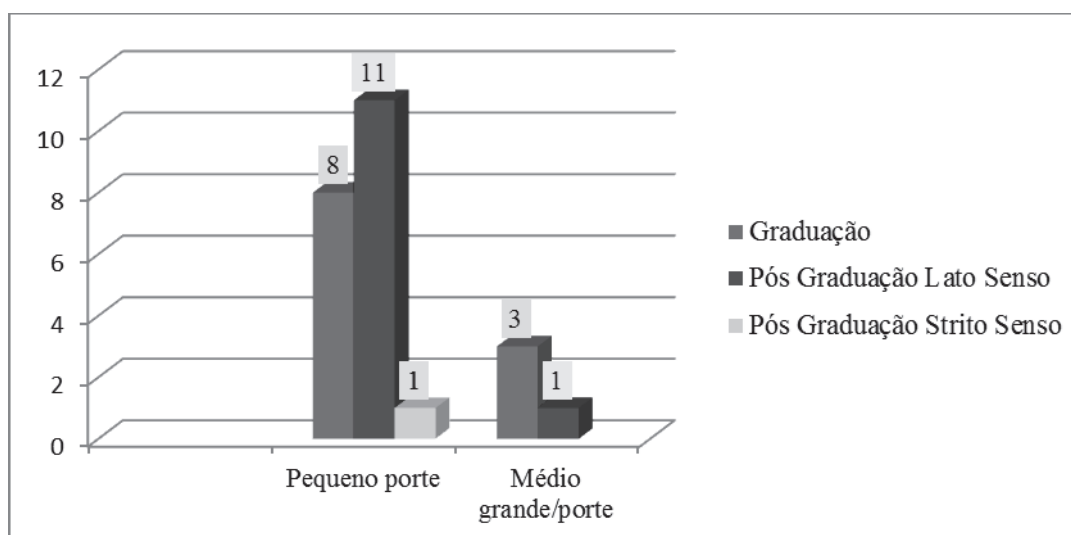


Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que as instituições de pequeno porte ofertam sete cursos de graduação, 10 cursos de pós-graduação *lato senso* e dois cursos de pós-graduação *stricto senso*. As instituições de médio/grande porte com fins lucrativos ofertam sete cursos de graduação. Foram identificados na pesquisa oito instituições com fins lucrativos de pequeno porte e três instituições médio/grande porte.

O porte das instituições privada de ensino superior sem fins lucrativos pode ser observado conforme Gráfico 2.

Gráfico 2 – Cursos ofertados conforme o Porte nas instituições sem fins lucrativos



Fonte: Elaborado pelo autor

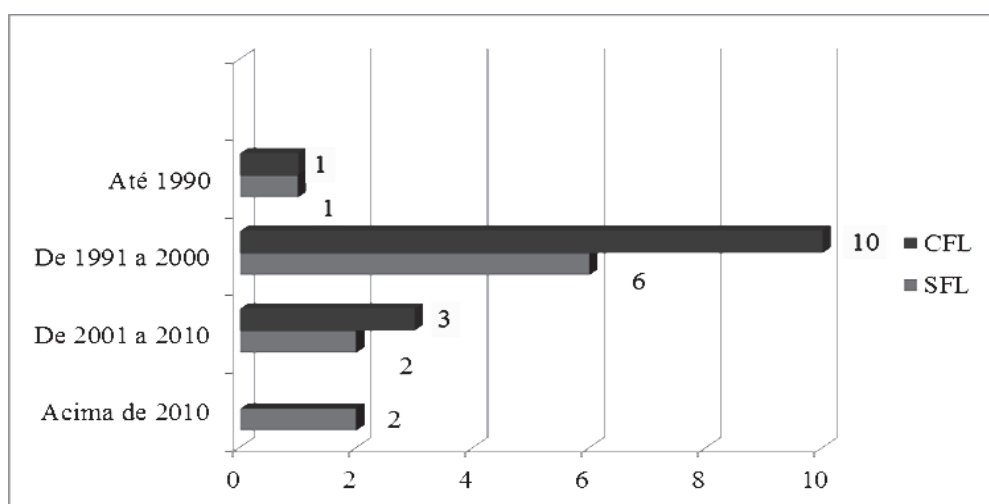
Nas instituições sem fins lucrativos, a exemplo das com fins lucrativos, as turmas de até 1.000 alunos prevalecem. Dessa forma, tem-se a maioria das IPES de

pequeno porte na amostra da pesquisa. Observa-se que as IPES de pequeno porte ofertam oito cursos de graduação, 11 cursos de pós-graduação lato senso e um curso stricto senso. As IPES sem fins lucrativos, de médio/grande porte, ofertam três cursos de graduação e um de pós-graduação lato senso. Dessa forma, é possível identificar que das 11 IPES sem fins lucrativos, sete são de pequeno porte e quatro, de médio/grande porte.

Para identificar o período de criação das IPES foram feitos agrupamentos. O primeiro período compreende até 1990; o segundo, de 1991 a 2000; o terceiro, de 2001 a 2010; e o quarto, após 2010.

Quanto à classificação administrativa das instituições privadas de ensino superior, é possível perceber que no período entre 2001 a 2010 o maior número identificado é das instituições com fins lucrativos, de acordo com Gráfico 3.

Gráfico 3 – Distribuição das IPES da amostra de acordo com o período de criação e a classificação administrativa



Fonte: Elaborado pelo autor.

A maior parte (64%) das instituições foram criadas entre 1991 a 2000 e, nesse período, observa-se o surgimento de um maior número de CFL. Percebe-se que das pesquisadas, 56% são instituições com fins lucrativos. Santos (2011) identificou que no Rio Grande do Sul, 87,5% das instituições de ensino superior são públicas e 37,5% instituições privadas confessionais comunitárias filantrópicas. O aumento das instituições de ensino superior nesse período é decorrente de mudança na lei, conforme Decreto Lei 2.306 (BRASIL, 1998), o qual permite a abertura de capital de instituições de ensino o que motivou processos de fusão e aquisições.

Dados sobre a quantidade de cursos de graduação e pós-graduação (*lato e stricto sensu*) ofertados pelas IPES foram obtidos diretamente nos *sites* das instituições. Os resultados desses números podem ser observados na Tabela 9.

Tabela 9 – Frequência dos Cursos ofertados pelas IPES da amostra

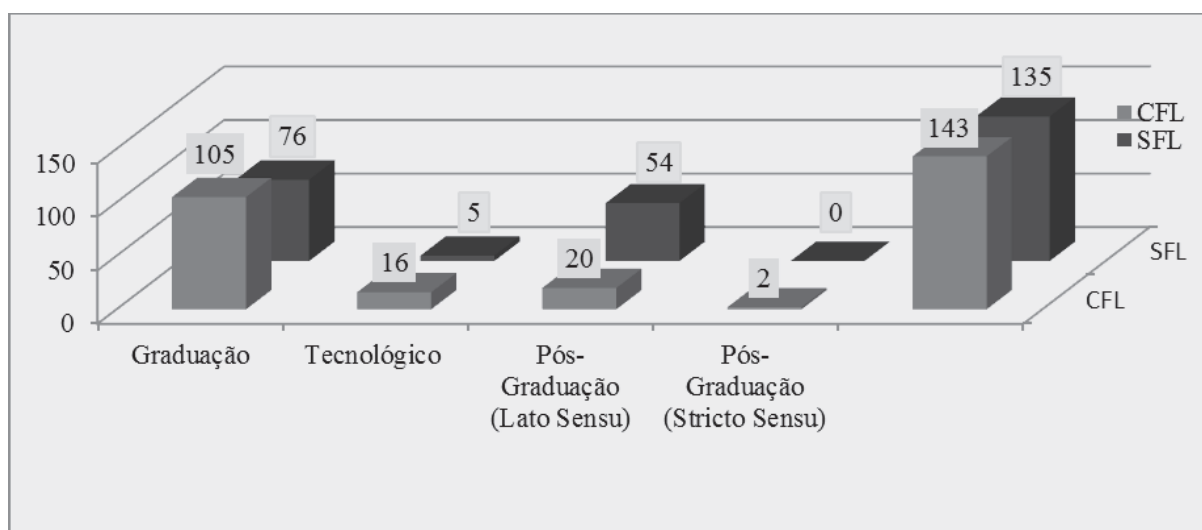
Tipos de Cursos ofertados	CFL		SFL		Total
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência
Graduação	105	73	76	56	181
Tecnológico	16	13	5	4	21
Pós-Graduação (<i>Lato Sensu</i>)	20	13	54	40	74
Pós-Graduação (<i>Stricto Sensu</i>)	2	1	0	0	2
Total	143	100	135	100	279

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que o maior número de cursos oferecidos pelas instituições CFL é de graduação, enquanto nota-se que para os cursos de pós-graduação (*stricto sensu*) há poucas ofertas, apenas 2 cursos de mestrado, sendo um de direito e outro de psicologia, ambos ofertados por uma instituição CFL.

A quantidade de cursos ofertados pelas instituições CFL e SFL da amostra pode ser observada no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Frequência absoluta dos cursos ofertados pelas instituições CFL e SFL



Fonte: Elaborado pelo autor.

Santos (2011) identificou, em sua pesquisa, 39 cursos de mestrado nas IPES do RS. Números próximos a esses foram identificados na pesquisa de Dittadi (2008) 35

curso de mestrado são ofertados pelas instituições de ensino superior, conforme pesquisa realizada em SC.

A proporção de ofertas de cursos, de acordo com a modalidade, assemelha-se a alguns estudos como, por exemplo: os cursos de graduação representam 50% nos estudos de Santos (2011), 53% nos de Dittadi (2008) e 35% nesta pesquisa. Nesses estudos, os autores não pesquisaram sobre os cursos tecnológicos; no entanto, nessa pesquisa encontrou-se uma oferta de 6,7% desse nível de tipo de curso.

4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Os respondentes foram consultados quanto ao cargo desempenhada na instituição, formação acadêmica, tempo de atuação e gênero.

Os resultados descritos na Tabela 10 indicam os cargos exercidos das instituições.

Tabela 10 – Cargo exercido pelos respondentes

Qual sua função na instituição?	CFL		SFL		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
<i>Controller</i>	1	7	1	9	2	8
Administrador geral	3	21	2	18	5	20
Diretor Financeiro	-	-	1	9	1	4
Gerente Financeiro	1	7	-	0	1	4
Presidente	3	21		0	3	12
Diretor Geral	6	43	7	64	13	52
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos cargos pesquisados, o de diretor geral foi o mais identificado, seguido pelo de administrador geral. Observa-se que a função *controller* representa somente 8% da amostra. Santos (2011) identificou, em relação aos cargos ocupados pelos gestores das IPES, que 31% referem-se ao de reitor ou diretor. Já Dittadi (2008), que 28% dos cargos são ocupados por diretor administrativo ou pró-reitor administrativo. Dentre as características das IPES, identificou-se o gênero dos respondentes, conforme descrito na Tabela 11.

Tabela 11 – Frequência de gênero dos respondentes

Gênero	CFL		SFL		TOTAL	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Masculino	10	71	10	91	20	80
Feminino	4	29	1	9	5	20
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se a predominância do gênero masculino na gestão das IPES. Nota-se que nas SFL é maior a ocorrência do gênero masculino.

Para identificar o perfil dos respondentes, observou-se também a sua formação, sendo a mais incidente a de mestrado, conforme indica a Tabela 12.

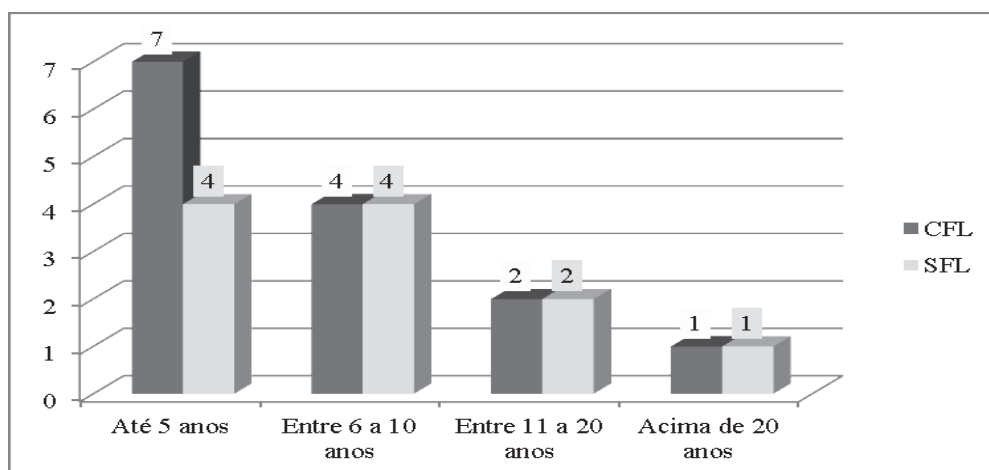
Tabela 12 – Formação dos respondentes

Qual sua Formação?	CFL		SFL		TOTAL	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Superior			1	9	1	4
Especialização	5	36	4	36	9	36
Mestrado	6	43	4	36	10	40
Doutorado	3	21	2	18	5	20
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que a maioria dos gestores possui formação no âmbito de pós-graduação, sendo que a formação com mestrado é a mais ocorrente. O tempo de atuação dos gestores no cargo foi outro dado pesquisado. Conforme dados do Gráfico 5, observa-se que o maior número dos respondentes das CFLs estão no cargo até cinco anos.

Gráfico 5 – Tempo de atuação no cargo



Fonte: Elaborado pelo autor

Dittadi (2008) identificou quanto ao tempo de atuação, que 87% dos gestores ficam no cargo pelo período de 1 a 6 anos. Santos (2011) identificou um tempo de ocupação nos cargos pelos gestores das IPES, mais próximos aos resultados desta pesquisa, onde cerca de 54% dos gestores ocupam o cargo entre 1 a 6 anos.

4.3 AMBIENTES DAS IPES

A seguir são descritos dados relacionados ao ambiente das IPES, tais como: causas de evasão da evasão nos cursos e fontes de receitas.

Em relação à causa de evasão de cursos, conforme a Tabela 13, está relacionada a dificuldades financeiras, tanto nas instituições com fins lucrativos quanto nas sem fins lucrativos.

Tabela 13 – Principal causa pela qual ocorre evasão de cursos

Qual a principal razão alegada para evasão de cursos?	CFL		SFL		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Inadaptação do ingressante ao estilo do ensino superior	1	7		0	1	4
Mudança de domicílio	4	29	1	9	5	20
Dificuldade financeira	7	50	10	91	17	68
Outra	2	14			2	8
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Nas instituições CFL, a dificuldade financeira é indicada pela metade dos gestores como a principal causa para evasão. Já nas SFL, essa mesma variável é apontada por 91% dos gestores como principal razão para evasão a cursos.

Dittadi (2008) identificou que as principais causas para a evasão são: primeiramente, a dificuldade financeira, com 94%; seguida pela mudança de domicílio, com 58%. Semelhante resultado foi apontado nos estudos de Santos (2011) que identificou a questão financeira como principal causa, com 43% das respostas nas Privadas Particulares (PP), e 42% nas Comunitárias Confessionais Filantrópicas (CCF). A mudança de domicílio também é apontada como causa de evasão 27% e 28% respectivamente.

As fontes de receitas foram objeto de questionamento aos gestores. Observou-se que, para as duas categorias administrativas (CFL e SFL), prevalece a indicação das IPES não possuírem outra fonte de recursos além da advinda do estudante, como pode ser verificado na Tabela 14.

Tabela 14 – Outras fontes de recursos recebidos pelas instituições CFL e SFL.

De qual outra fonte a instituição recebe recursos, além da advinda do estudante?	CFL		SFL		Total	
	FR.	%	Fr.	%	Fr.	%
Não possui outra fonte de recursos.	13	93	6	55	19	76
Repasses do Governo (Federal, Estadual, Municipal, doações).	-	-	1	9	1	4
Exploração de atividades comerciais (praça de alimentação, livraria, lojas). Exploração de espaço para publicidade, outro.	1	7	1	9	2	8
Prestação de serviços: análises de laboratórios, ensaios, consultorias, serviços encomendados.	-	-	2	18	2	8
Outra	-	0	1	9	1	4
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Nas instituições CFL observa-se maior indicação de que não possuem outra fonte de recursos. Considerando as duas categorias administrativas, nota-se que representa 76% das instituições não possuem outras fontes de recursos, além das mensalidades dos alunos. Achados contrários ao de Dittadi (2008), que identificou repasse de recursos dos Governos Federal e Estadual de 71%, além de outras fontes de recursos, como prestação de serviços e patrocínio a eventos institucionais. Assim, este autor identificou 86% dos

respondentes que teriam como outras fontes de receitas esses serviços, tais como análise de laboratório, ensaios e serviços encomendados nas instituições confessionais comunitárias filantrópicas e municipais. Dessa forma, observa-se que os dados das IPES da amostra diferem dos resultados encontrados por Dittadi (2008), possivelmente a causa das IPES não possuírem outra fonte de recursos, e isto deve-se ao fato das instituições apresentarem um desempenho econômico e financeiro favorável (conforme Tabelas 17 e 18).

4.4 PERCEPÇÕES DOS GESTORES QUANTO ÀS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Com o objetivo de identificar os níveis de adoção das práticas de controladoria, foram somadas as categorias “não utiliza” e “utiliza pouco” como o agrupamento das IPES que não adotam práticas de controladoria. E as categorias “utiliza” e “utiliza plenamente” como IPES que adotam práticas de controladoria. A resposta (NS/NQR) foi desconsiderada a fim de ajustes dos percentuais das práticas mais adotadas.

Os resultados das questões relacionadas aos níveis de adoção de práticas de controladoria nas instituições CFL podem ser observados na Tabela 15.

Tabela 15 – Adoção de Práticas de Controladoria nas CFL

(continua)

Práticas	% de adoção
Avaliação de desempenho	79
Análise sobre Retorno do Investimento (<i>Return On Investment – ROI</i>)	71
Análise Custo-Lucro-Volume (CVL)	64
Análise da Cadeia de Valor	57
Custeio Direto	50
Custeio Variável	50
Orçamento de Capital	50
Análise da Terceirização (<i>outsourcing</i>)	43
Controle Interno na Proteção de Ativos	43
Planejamento Tributário	43
Sistema de Gestão Econômica (GECON).	43
Orçamento operacional	43
Custeio Meta	36
Custeio Absorção	36

Tabela 16 – Adoção de Práticas de Controladoria nas CFL

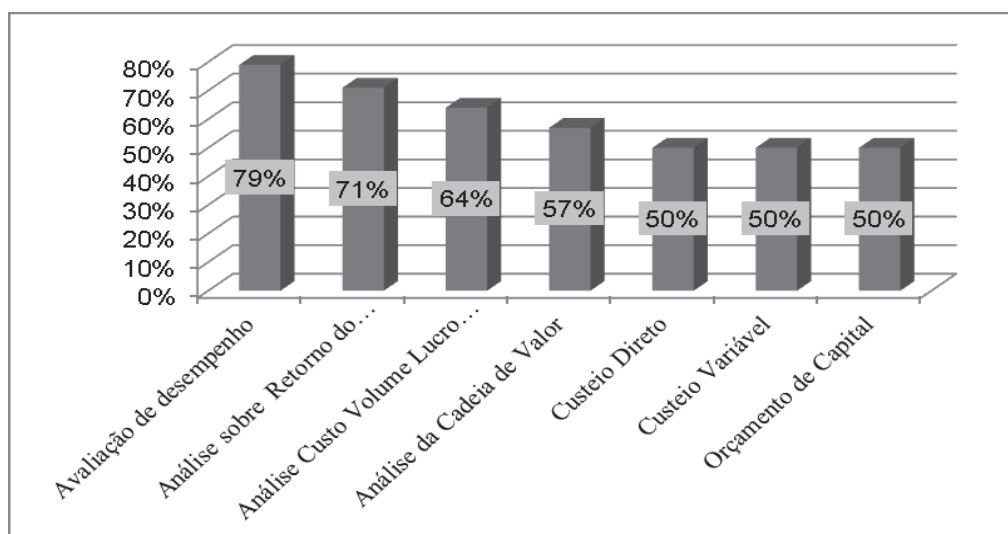
(conclusão)	
Práticas	% de adoção
Análise do Valor Presente (VPL)	29
<i>Balanced Scorecard</i>	29
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	29
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints</i> – TOC)	29
Valor Econômico Adicionado – EVA	29
	21
Gestão Baseada em Valor (<i>Management Based Value</i> – VBM)	
Preço de Transferência	21
Custeio ABC	21
Custeio Padrão	21
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	14
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)	14
Custeio <i>Kaizen</i>	14

Fonte: Dados das pesquisa.

Observa-se que dentre as práticas mais adotadas nas instituições com fins lucrativos, estão avaliação de desempenho, seguida pela prática análise sobre o retorno do investimento e a análise custo-volume-lucro. Esta identificação coaduna com a abordagem de Gassenferth e Alves (2007), que asseveram quanto ao sucesso de um sistema de avaliação de desempenho dependem de princípios tais como: medir somente o que é importante, equilibrar um conjunto de medidas, oferecer uma visão tanto da gestão dos recursos quanto dos resultados da organização e alinhar as medidas com os objetivos organizacionais. Neste caso, os respondentes das IPES com fins lucrativos indicaram uma preocupação com indicadores de medidas financeiras.

As práticas mais adotadas nas instituições CFL, podem ser observadas no Gráfico 6.

Gráfico 6 – Práticas de controladoria mais adotadas nas instituições CFL



Fonte: Elaborado pelo autor.

A avaliação de desempenho é apontada por 79% dos respondentes como uma das práticas mais adotadas nas instituições CFL, e a análise sobre retorno do investimento (*Return on Investment – ROI*), por 71% deles.

Os resultados das práticas de Controladoria adotadas na gestão das instituições privadas sem fins lucrativos podem ser observados na Tabela 16.

Tabela 17 – Níveis de adoção de práticas de controladoria pelos gestores das instituições SFL

(continua)

Práticas	% de adoção
Orçamento de Capital	73
Avaliação de desempenho	64
Controle Interno na Proteção de Ativos	64
Orçamento operacional	64
Análise sobre Retorno do Investimento (<i>Return On Investment – ROI</i>)	55
Análise do Valor Presente (VPL)	45
Planejamento Tributário	45
Análise Custo-Lucro-Volume (CVL)	36
Análise da Cadeia de Valor	36
Análise da Terceirização (<i>outsourcing</i>)	36
<i>Balanced Scorecard</i>	36
Gestão Baseada em Valor (<i>Management Based Value – VBM</i>)	36
Preço de Transferência	36

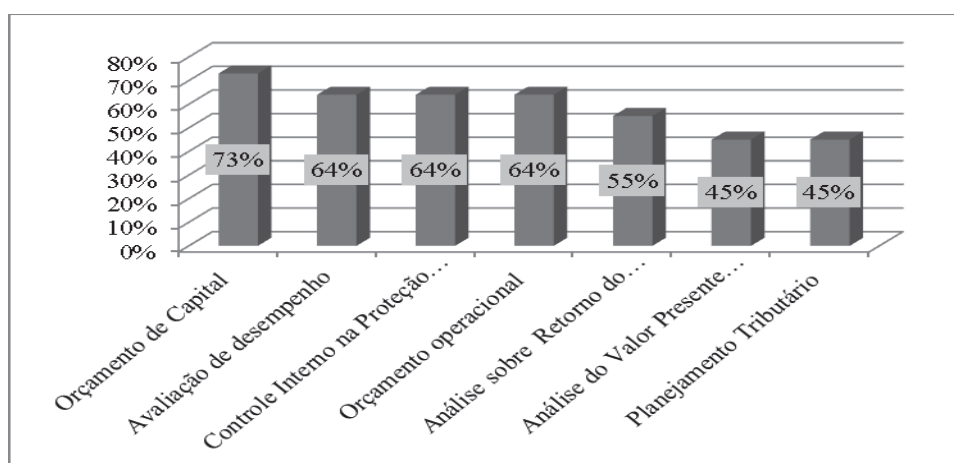
Tabela 18 – Níveis de adoção de práticas de controladoria pelos gestores das instituições SFL
(conclusão)

Práticas	% de adoção
Custeio ABC	36
Custeio Direto	36
Custeio Meta	36
Sistema de Gestão Econômica (GECON).	27
Teoria das Restrições (Theory Of Constraints TOC)	27
Custeio Padrão	27
Custeio Variável	27
Custeio Absorção	27
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)	18
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> – KPI)	18
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	18
Valor Econômico Adicionado – EVA	9
Custeio <i>Kaizen</i>	0

Fonte: Dados da pesquisa

As práticas de controladoria mais adotadas pelas instituições SFL estão descritas na Tabela 16. Observa-se que a prática orçamento de capital, com 73%, é a mais adotada nas instituições sem fins lucrativos, conforme a Tabela 15. Essa prática aparece com 50% dentre as sete práticas mais adotadas nas instituições sem fins lucrativos, e esses dados corroboram com estudos de Dittadi (2008), no qual aparece com 42% nas P/P e 66% nas C/C/F/PM,

Gráfico 7 – Práticas de controladorias mais adotadas nas instituições SFL



Fonte: Elaborado pelo autor.

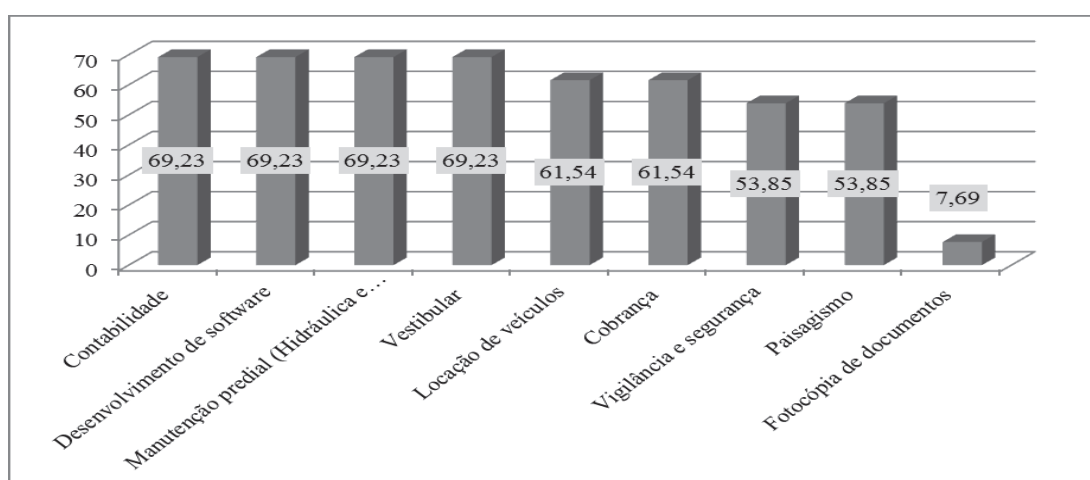
O orçamento de capital é citado nos estudos de Dittadi (2008) com 67% de indicação. Esse autor identificou uma associação entre a adoção dessa prática e quantidade de alunos da instituição.

Estudos sobre a externalização têm sido desenvolvidos no âmbito das instituições de ensino superior. Alguns autores têm pesquisado, também, o processo de internalização (o retorno das atividades terceirizadas). De acordo com o Centro Nacional de Modernização – CENAM (2005), para os próximos 20 anos, identifica-se uma tendência na utilização da externalização para 96% dos pesquisados. Nessa pesquisa do CENAM, as práticas mais adotadas mencionadas são: vigilância e segurança (69%), limpeza e conservação (73%), desenvolvimento de software (47%), jurídico (46%), paisagismo (52%), manutenção predial (56%) e locação de veículos (22%).

Dittadi (2008) utilizou os dados da pesquisa do CENAM para comparar as práticas adotadas em atividades terceirizadas das instituições de ensino superior de Santa Catarina. Ele encontrou semelhanças entre os resultados do seu estudo e os resultados da pesquisa desenvolvida pelo CENAM (2005), sendo que a prática com maior indicação de utilização é a de vigilância e segurança - com 100% de adoção no grupo das IPES comunitárias confessionais filantrópicas municipais (C/C/F/PM).

A análise da externalização (*outsourcing*) foi indicada com 43% de adoção (Tabela 15). Nas instituições com fins lucrativos as atividades relacionadas à externalização nas CFL, identificadas nesta pesquisa, podem ser observadas de acordo com o Gráfico 8.

Gráfico 8 – Descrição da frequência de atividades terceirizadas nas CFL



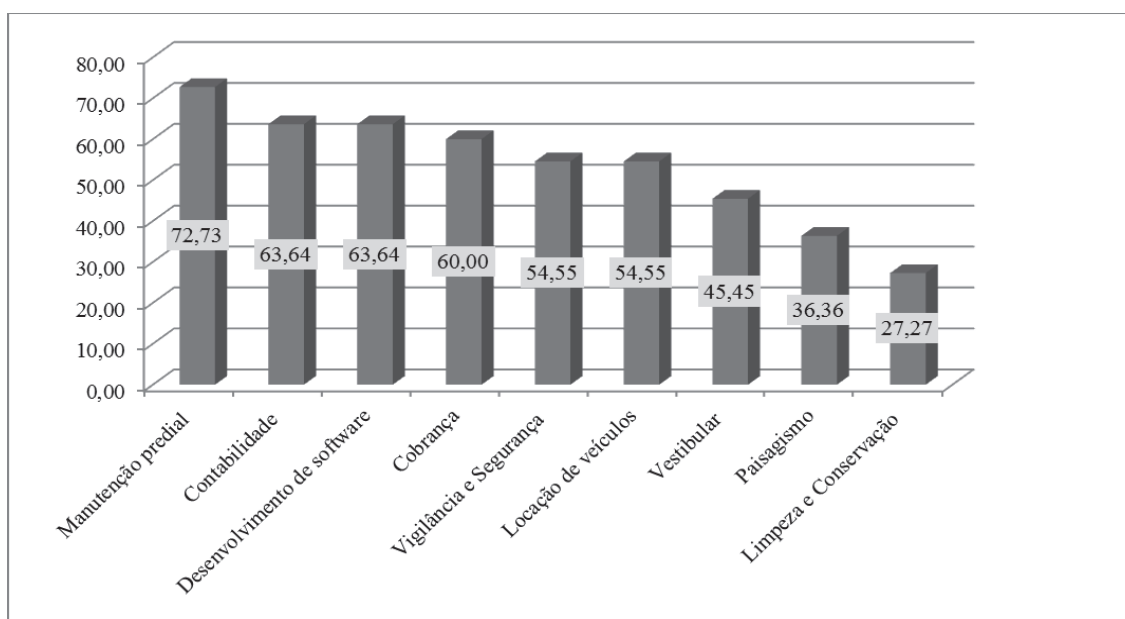
Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que as atividades relacionadas à externalização, tais como contabilidade desenvolvimento de software, manutenção predial e vestibular foram as mais indicadas por 69% dos gestores das Instituições CFL.

Para Dittadi (2008) com a externalização da cobrança, a instituição conseguiria uma melhor gestão do relacionamento com o aluno do que a desenvolvida pela própria IES. A busca pela externalização dessa atividade, segundo esse autor, decorre da busca de maior resultado econômico e evitaria constranger o aluno, ou seja, preservaria o relacionamento deste com a instituição.

Nas instituições sem fins lucrativos, a análise da externalização (*outsourcing*) foi indicada por como adotada em 35% das IPES (Tabela 16). A seguir, são descritas as frequências de externalização adotadas nas instituições SFL, de acordo com o Gráfico 9.

Gráfico 9 – Descrição da frequência de atividades terceirizadas nas instituições SFL



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto à externalização nas instituições SFL, foi identificada como uma das atividades mais externalizadas foi manutenção predial, seguida por contabilidade, desenvolvimento de software e cobrança.

Dessa forma, os dados obtidos pelos gestores da IPES da amostra assemelham-se quanto à adoção da externalização de atividades abordadas em estudos nas instituições de ensino superior, tais como Santos (2011) e Dittadi (2008). No entanto, atividades como limpeza, conservação e manutenção, estudos de Dittadi (2008) mostram resultados diferentes dos encontrados nesta pesquisa no que se refere à externalização dessa

atividade, uma vez que foram indicadas por 73% dos gestores das SFL que adotam a externalização da atividade manutenção predial. Dittadi (2008) identificou a adoção de 39% nas particulares privadas e 42% nas comunitárias confessionais municipais.

4.5 PERCEPÇÕES DO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO

Observou-se a percepção dos gestores quanto ao desempenho econômico das CFL. Esses o apontam como ótimo ou bom (79%). Nas SFL, 91% indicaram o desempenho econômico como bom ou ótimo. Quanto ao desempenho financeiro, semelhante percepção dos gestores foi identificada nas CFL: 79% como bom ou ótimo; já nas SFL, o índice foi de 82%, conforme pode ser verificado na Tabela 17.

Tabela 19 – Análise da percepção quanto ao desempenho econômico global das IPES

Quanto ao desempenho econômico global (lucro ou prejuízo) da IES nos últimos 3 anos, como pode ser considerado?	CFL		SFL		Total	
	Fr.	%	Fr.	%	Total	I
Ruim	3	21	1	9	4	16
Bom	5	36	8	73	13	52
Ótimo	6	43	2	18	8	32
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Elaborada pelo autor.

Dittadi (2008) identificou em sua pesquisa um percentual de 67%, indicado pelos gestores pesquisados nas IES P/P de Santa Catarina, como positivo (ótimo ou bom) o desempenho econômico. Nas IES C/C/F/PM, esse percentual foi de 75%. Esse mesmo autor identificou que a satisfação com desempenho econômico é maior nas IES Públicas Privadas (86%), seguido pelas Comunitárias Confessionais Filantrópicas Municipais (60%).

A seguir, é descrita a percepção de desempenho financeiro global das IPES, de acordo com a Tabela 18.

Tabela 20 – Análise da percepção quanto ao desempenho financeiro global das IPES

Quanto ao desempenho financeiro global (geração de caixa) da IES nos últimos 3 anos, como pode ser considerado?	CFL		SFL		Total	
	Fr.	%	Fr.	%	Total	
Ruim	3	21	2	18	5	20
Bom	7	50	7	64	14	56
Ótimo	4	29	2	18	6	24
Total	14	100	11	100	25	100

Fonte: Elaborada pelo autor.

Conforme a opinião dos gestores das CFL, 50% deles entende como bom o desempenho financeiro da instituição e 29% como ótimo, nas SFL 64% como bom e 18% como ótimo, observa-se que em ambas categorias são apontadas uma percepção de desempenho financeiro favorável nas IPES. Dittadi (2008), ao analisar o desempenho financeiro das IPES, identificou que nas instituições particulares privadas 48% dos gestores entendem como bom o desempenho e das IPES comunitárias confessionais filantrópicas municipais 47% indicaram como regular. Dessa forma, observa-se que as IPES da amostra dessa pesquisa os gestores indicaram uma melhor satisfação com o desempenho financeiro.

4.6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

As práticas de controladoria foram identificadas e classificadas de acordo com os estágios da Contabilidade Gerencial, assim sendo: 1º e 2º estágios considerados como práticas tradicionais; e 3º e 4º estágios, modernos. Essa classificação pode ser verificada em estudos de Borinelli (2006), Soutes (2006), Frezatti et al. (2009), Soutes e Zen (2007) e Teixeira et al. (2013), esses autores consideram o agrupamento destas práticas de controladoria, em métodos e sistemas de custeio, métodos e mensuração, e avaliação de desempenho e filosofias de gestão. As categorias de comparação, utilizadas na observação dos níveis de adoção das práticas, foram o porte das instituições, definidos em: Pequeno e Médio/Grande portes, classificação administrativa (CFL/SFL) e o desempenho econômico (favorável e desfavorável). Os níveis de adoção das práticas de controladoria relacionadas aos 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial podem ser observados na Tabela 19.

Tabela 21 – Práticas de controladoria classificadas nos 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial, comparadas ao porte

Práticas	Estágios		Porte		P value ajustado
	1º	2º	Pequeno	Médio/ Grande	
			(%)	(%)	
Custeio direto	X		33,30	60,00	0,241
Custeio variável	X		40,00	40,00	1,000
Custeio por absorção	X		35,70	30,00	1,000
Retorno sobre o investimento (<i>Return on investment</i> - ROI)	X		71,40	60,00	0,673
Orçamento operacional	X		66,70	80,00	0,659
Análise custo lucro volume (CVL)		X	46,20	30,00	0,669
Valor presente líquido (VPL)		X	30,80	50,00	0,417
Avaliação de desempenho		X	66,70	80,00	0,659
Controle interno na proteção de ativos		X	26,70	90,00	0,040
Planejamento tributário		X	53,30	30,00	0,414
Preço de transferência		X	35,70	20,00	0,653
Custeio padrão		X	26,70	22,2	1,000
Orçamento de capital		X	50,00	75,00	0,373

Fonte: Dados da pesquisa

Das práticas de controladoria analisadas, relativas aos primeiro e segundo estágios, foi possível identificar associação com práticas do segundo estágio. Observa-se essa associação entre a classificação administrativa com fins lucrativos e a prática controle interno na proteção de ativos, onde se encontrou para a essa prática, um valor de $P= 0,040$. Percebe-se que as empresas de pequeno porte que adotam essa prática perfazem 27%, e 90% delas são relativas ao IPES de médio/grande porte. Esses valores identificados para essa prática de controladoria podem indicar uma maior adoção desta pelas IPES de médio/grande porte.

A seguir, são apresentados os resultados observados no teste das variáveis relacionadas ao 1º e 2º estágios da controladoria. Utilizou-se, como variável de comparação, a classificação administrativa das IPES, conforme pode ser observado na Tabela 20.

Tabela 22 – Análise das práticas de controladoria de 1º e 2º estágios comparadas à Classificação Administrativa

Práticas	Estágios		Classificação Adm.		P value ajustado
	1º	2º	CFL	SFL	
			(%)	(%)	
Custeio direto	X		50,00	36,40	0,393
Custeio variável	X		50,00	27,30	0,414
Custeio por absorção	X		38,50	27,30	0,444
Retorno sobre o investimento (<i>Return on investment</i> - ROI)	X		71,40	60,00	0,673
Orçamento operacional	X		78,60	63,60	0,656
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	61,50	10,00	0,029
Valor presente líquido (VPL)		X	30,80	50,00	0,417
Avaliação de desempenho		X	78,60	63,60	0,656
Controle interno na proteção de ativos		X	42,90	63,60	0,428
Planejamento tributário		X	42,90	45,50	1,000
Preço de transferência		X	23,10	36,40	0,659
Custeio padrão		X	23,10	27,30	1,000
Orçamento de capital		X	58,30	62,50	1,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se um valor de $P = 0,029$ para a prática análise custo-lucro-volume (CVL), que indica associação entre a adoção desta prática e a classificação administrativa das IPES. Nota-se que a prática análise custo-lucro-volume (CVL) é adotada por 61% dos gestores das instituições com fins lucrativos, e por 10%, nas instituições SFL's. Isso é, de certa forma, coerente, uma vez que esse tipo de instituição, por visar lucro, pode usar essa prática para analisar e controlar essa variável.

Os resultados da análise de associação entre as práticas de controladoria e as variáveis de comparação, bem como os níveis de adoção das práticas dos primeiro e segundo estágios, permitem observar uma associação entre a prática controle interno na proteção de ativos e desempenho econômico, de acordo com dados dispostos na Tabela 21.

Tabela 23 – Análise das práticas de controladoria classificadas nos 1º e 2º estágios, comparadas ao desempenho econômico

Práticas	Estágios		Desempenho. Econômico		P value ajustado
	1º	2º	Favorável	Desfavorável	
			(%)	(%)	
Custeio direto	X		50,00	42,90	1,000
Custeio variável	X		25,00	42,90	0,626
Custeio por absorção	X		25,00	35,00	1,000
Retorno sobre o investimento (<i>Return on investment - ROI</i>)	X		33,30	71,40	0,526
Orçamento operacional	X		50,00	76,20	0,548
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	33,30	40,00	1,000
Valor presente líquido (VPL)		X	33,30	40,00	1,000
Avaliação de desempenho		X	50,00	76,20	0,548
Controle interno na proteção de ativos		X	0,00	61,90	0,039
Planejamento tributário		X	50,00	42,90	1,000
Preço de transferência		X	0,00	35,00	0,283
Custeio padrão		X	0,00	30,00	0,539
Orçamento de capital		X	50,00	61,10	1,000

Fonte: Dados da pesquisa

A indicação de utilização dessa prática foi considerada por gestores das instituições da amostra como desempenho econômico desfavorável. Assim, 62% das IPES com desempenho desfavorável adotam mais a prática de controle interno na proteção de ativos. A adoção dessa prática por instituições com desempenho desfavorável contraria a literatura, uma vez que o controle interno na proteção de ativos, para Oliveira e Linhares (2006) indica que os negócios da organização estão sendo conduzidos de forma segura e com um controle adequado (OLIVEIRA; LINHARES, 2006).

Na sequência, foi desenvolvida uma análise das práticas tomando como variável de comparação o porte das IPES, conforme pode ser acompanhado na Tabela 22.

Tabela 24 – Análise das práticas de controladoria de 3º e 4º estágios comparadas ao Porte

Práticas	Estágios		Porte		P value ajustado
	3º	4º	Pequeno	Médio/Grande	
			(%)	(%)	
Custeio ABC	X		42,90	10,00	0,172
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	X		53,30	10,00	0,040
Análise da externalização (<i>outsourcing</i>)	X		42,90	100,00	1,000
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	X		25,00	30,00	1,000
<i>Kaizen</i>	X		0,00	20,00	0,163
Análise da cadeia de valor		X	38,50	70,00	0,214
Gestão Baseada em valor (<i>Value Based Management-VBM</i>)		X	33,3	30,00	1,000
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators - KPI</i>)		X	14,30	20,00	1,000
Valor Econômico (<i>Economic Value Added - EVA</i>)		X	23,10	20,00	1,000
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X	28,6	40,00	0,673
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)		X	46,2	20,00	0,379
Gestão Econômica (GECON)		X	38,5	40,00	1,000
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints- TOC</i>)		X	50,00	10,00	0,074

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que 53% dos gestores das IPES de pequeno porte adotam a prática custeio meta (*Target Costing*) e 10% dos gestores das instituições de médio/grande porte, nota-se que a maioria das IPES de pequeno porte adotam essa prática.

Na continuação das análises entre práticas de controladorias desses mesmos estágios, a seguir são descritos os valores encontrados, conforme Tabela 23.

Tabela 25 – Análise das Práticas de controladoria classificadas nos 3º e 4º, comparadas à classificação administrativa.

Práticas	Estágios		Classificação Adm.		P value ajustado
	3º	4º	CFL	SFL	
			(%)	(%)	
Custeio ABC	X		21,00	40,00	1,000
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	X		35,70	35,70	1,000
Análise da externalização (<i>outsourcing</i>)	X		42,90	40,00	1,000
Open Book Accounting (OBA)	X		30,80	36,40	1,000
<i>Kaizen</i>	X		14,30	0,00	0,493
Análise da cadeia de valor		X	57,10	60,00	0,680
Gestão Baseada em valor (<i>Value Based Management-VBM</i>)		X	25,00	40,00	0,652
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators - KPI</i>)		X	14,30	16,70	1,000
Valor Econômico (<i>Economic Value Added - EVA</i>)		X	30,80	10,00	0,339
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X	30,80	33,30	1,000
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)		X	46,20	20,00	0,379
Gestão Econômica (GECON)		X	46,20	30,00	0,669
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints- TOC</i>)		X	33,30	30,00	1,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que não houve a ocorrência de valores de P *value* significativos, que podem representar uma associação entre as variáveis analisadas, ou seja, com a realização do teste de *Fisher* não se obteve *p value* inferior a 0,050, que pode evidenciar a associação.

A seguir, são descritos os resultados obtidos da análise na adoção das práticas comparadas ao desempenho econômico das IPES, nos quais se observa os valores P *value* obtidos, conforme Tabela 24. Não foi possível identificar valores significativos que evidenciem associação entre essas variáveis.

Tabela 26 – Análise das Práticas de controladoria classificadas nos 3º e 4º, comparadas ao desempenho econômico

Práticas	Estágios		Desempenho Econômico		P value ajustado
	3º	4º	Favorável	Desfavorável	
			(%)	(%)	
Custeio ABC	X		33,00	29,00	1,000
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	X		25,00	38,00	1,000
Análise da externalização (<i>outsourcing</i>)	X		33,00	43,00	1,000
<i>Open Book Accounting</i> (OBA)	X		33,00	26,00	1,000
<i>Kaizen</i>	X		0,00	10,00	1,000
Análise da cadeia de valor		X	0,00	52,00	0,093
Gestão Baseada em valor (<i>Value Base Management-VBM</i>)		X	0,00	37,00	0,295
Indicadores de Desempenho (<i>Key Performance Indicators - KPI</i>)		X	0,00	19,00	1,000
Valor Econômico (<i>Economic Value Added - EVA</i>)		X	33,00	20,00	0,539
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X	25,00	35,00	1,000
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)		X	33,00	35,00	1,000
Gestão Econômica (GECON)		X	33,00	39,00	1,000
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints - TOC</i>)		X	33,00	32,00	1,000

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos resultados do teste para o terceiro e quarto estágios da controladoria frente às variáveis de comparação, observou-se valores significativos de P *value* somente para custeio meta e o porte das IPES, pois notou-se que 53% das IPES de pequeno porte adotam essa prática. Dessa forma, das práticas adotadas pelas IPES, somente foi possível identificar associação entre práticas adotadas do terceiro estágio da controladoria. De acordo com Soutes (2006), as práticas do primeiro e segundo estágios estariam relacionadas ao controle de custo, financeiro e operacional das organizações. Já o terceiro e quarto estágios buscam a redução de perdas de recursos no processo operacional e criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

Reis e Teixeira (2013), ao pesquisar a adoção de práticas de controladoria por 92 sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais, encontraram semelhanças entre os achados desta pesquisa e os dos estudos de Soutes (2006), Teixeira et al. (2009) e Reginato (2010) quanto à adoção de práticas como: custeio por absorção, custeio variável

e orçamento; e, como menos utilizadas: BSC, EVA, *Kaizen*, ABC, *Just In Time* e Custeio Meta.

Abdel e Kader (2006) consideram que o primeiro estágio é marcado pelo uso de tecnologias simples. Destacam esses autores que os controles gerenciais eram orientados para controle administrativo interno e que a contabilidade teria uma postura reativa. Dessa forma, observa-se que indicações de adoção de práticas pelas IPES relacionadas a esses estágios da controladora indicam o quanto as instituições teriam de identificação com as características associadas ao segundo e terceiro estágios, o que denotaria o uso de práticas de controladoria mais simples. Isso em parte pode ser explicado pelo fato de serem instituições mais recentes, com técnicas de gestão talvez não plenamente desenvolvidas.

Os achados desta pesquisa assemelham-se aos resultados do estudo de Reis e Teixeira (2013), ao pesquisar adoção de práticas de controladoria adotadas por 92 sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais. Estes autores encontraram semelhanças entre os achados dos estudos de Soutes (2006), Teixeira et al. (2009), as quais ocorrem em relação à identificação de práticas de controladoria adotadas, identificadas nesses estudos, tais como: custeio por absorção, custeio variável e orçamento; e, como menos utilizadas: BSC, EVA, *Kaizen*, ABC, *Just In Time* e Custeio Meta.

Das práticas de controladoria pesquisadas, nota-se que as classificadas no primeiro e segundo estágios encontraram associação significativa com características das IPES para prática do segundo estágio, análise custo-volume-lucro (CVL) e controle interno na proteção de ativos. Para as práticas do terceiro e quarto estágios, foi identificada somente uma associação entre a prática custeio meta e IPES de pequeno porte.

No âmbito das IPES, Dittadi (2008) descreve uma associação entre a avaliação de desempenho e o orçamento de capital, considerando que esta prática é utilizada como forma de avaliação de desempenho sobre os gestores das instituições. Dentre as sete práticas mais adotadas nas CFLs, identificadas nesta pesquisa, está a prática orçamento de capital. Isso corrobora os estudos de Santos (2011) em IPES do Rio Grande do Sul, assim como nas IPES de Santa Catarina, conforme Dittadi (2008).

Em relação aos estudos desenvolvidos que abordaram práticas de controladoria, esta pesquisa difere em dois aspectos destes: (1) em relação à quantidade de práticas pesquisadas; (2) pelo cuidado que se teve com a validação das práticas pesquisadas junto

à especialista. Alguns estudos tiveram um número significativo de práticas, tais como: o de Soutes (2006), que pesquisou 22 práticas; Dittadi (2008), que pesquisou o grau de adoção de doze práticas adotadas e outras práticas doze passíveis de adoção; Santos (2008), que estudo oito práticas de controladoria acrescidas de outras práticas de gestão. Estes autores não descrevem critérios de validação das práticas, além de pesquisas bibliográficas.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Nos tópicos a seguir são apresentadas a conclusão do estudo e as recomendações.

5.1 CONCLUSÃO

Este estudo pesquisou as percepções dos gestores das instituições privadas de ensino superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil quanto à adoção de práticas de controladoria. Para isso, abordou-se os conceitos e práticas de controladoria, além das características das instituições de ensino superior no Brasil e em outros países ao longo do referencial teórico. Foram elencadas 27 práticas de controladoria, identificadas em pesquisa junto à literatura nacional e internacional. Posteriormente, essas práticas foram submetidas à opinião de autores especialistas nacionais com atuação junto a programas de pós-graduação em contabilidade e com linhas de pesquisa relacionadas à controladoria.

Verificou-se que uma das práticas mais adotadas nas instituições com fins lucrativos é a avaliação de desempenho. Nota-se que essa prática pode ser adotada de forma combinada com outras práticas de controladoria. Como a segunda prática mais adotada no âmbito nas CFLs, encontra-se a análise de retorno sobre o investimento (*Return On Investment – ROI*). Dessa forma, observa-se que gestores das CFLs adotam práticas de maneira semelhante ao que a literatura recomenda sobre essa prática. Conforme Atkinson et al. (2000), o ROI é a medida individual para o desempenho do planejamento, da avaliação e do controle obtido pelos proprietários da empresa. Essa prática é abordada na Contabilidade Gerencial por alguns autores como prática de mensuração de desempenho.

A análise custo-lucro-volume (CVL) situa-se entre as práticas mais adotadas e combina com autores que consideram essa prática como um auxílio à análise do comportamento de receitas totais, lucro das operações e mudanças nos níveis de produção (HORNGREN, DATAR; FOSTER, 2008). Também se encontra em conformidade com as características dessas IPES quanto ao direcionamento de suas atividades, que para Voese (2006), ocorre em função da lucratividade e do retorno que possa ser gerado para suas mantenedoras das instituições com fins lucrativos.

As atividades com maior frequência externalizadas no âmbito das CFLs pesquisadas são: contabilidade, desenvolvimento de software, manutenção predial e

vestibular. Nas SFL's aparece a manutenção predial, contabilidade, desenvolvimento de *software* e cobrança.

Dessa forma, observa-se que os gestores dessas duas categorias administrativas têm entendimento semelhante quanto à adoção dessa prática. Quanto à externalização da contabilidade, Dittadi (2008) identificou uma maior adoção nas instituições Privadas Particulares.

Ao pesquisar a associação entre práticas adotadas do 1º e 2º estágios da controladoria e as características das IPES, encontrou-se para a prática controle interno na proteção de ativos uma associação com o porte e o desempenho das IPES. Identificou-se que 90% dos gestores das IPES de Médio/Grande porte adotam essa prática, e que 62% dos gestores das IPES com desempenho desfavorável também a adotam. Isso parece indicar que IES de maior porte e com desempenho econômico desfavorável tenderiam mais a adotar essa prática. Observou-se ainda que 62% dos gestores das CFLs adotam a prática análise custo-lucro-volume (CVL), o que aponta uma maior tendência a esse tipo de IPES em adotá-la.

Quanto a associações entre as práticas do 3º e 4º estágios da controladoria encontrou-se o custeio-meta associado com o porte. Estranha-se a identificação desse resultado, uma vez que o custeio meta conforme alguns autores Teixeira et al (2013); Soutes e Zen (2005); Soutes (2006), aborda o custeio meta como uma prática classificada no terceiro estágio da controladoria.

Uma das limitações desta pesquisa foi a pouca participação da população, apesar de acercar-se de cuidados na execução. Exemplo disso foi o contato realizado com a Associação Brasileira de Mantenedoras de Instituições do Ensino Superior (ABMES) da qual se obteve o apoio e incentivo na forma solicitada para divulgação. Esperava-se a obtenção de um número maior de respondentes, por tratar-se de instituições de ensino superior e, ainda mais, considerando a relevância do tema práticas de controladoria para instituições privadas. Outra limitação se deu pelo fato da resposta depender da percepção dos gestores, o que pode levar a uma resposta que não representa efetivamente a realidade.

A pesquisa em estudos relacionados identificou dois estudos, os quais possibilitaram algumas reflexões, conforme Santos (2011) e Dittadi (2008). No entanto, tiveram-se algumas limitações nas comparações em vista do uso de diferentes categorias. Também não se buscou replicar os instrumentos utilizados nesses estudos, mas elaborou-

se outro instrumento a partir da validação das categorias, após consulta à literatura e aos especialistas.

No transcorrer da pesquisa, durante os contatos com os gestores, notou-se algumas indecisões quanto aos papéis desempenhados por estes. Os gestores tiveram de buscar informações com assessores para responder aos questionamentos, pois alegavam desconhecimento de algumas práticas, e esta foi uma situação recorrente. Dessa forma, justificaram-se pela razão de não terem respondido a pesquisa.

Notou-se certa desatualização nos dados divulgados pelo Ministério da Educação e Cultura. Como base de dados principal utilizada para obter informações das instituições de ensino superior, algumas informações não estavam de acordo com a realidade das IES. Identificou-se que algumas das instituições que estavam com o *status* ativo haviam sido extintas. Além disso, outras informações como nome de gestores, *e-mails* e telefones também se encontravam desatualizados.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se que estudos futuros explorem outras características das instituições de ensino superior que possam estar relacionadas à adoção de práticas de controladoria, além das identificadas nessa pesquisa, tais como porte, classificação administrativa e desempenho econômico, que permitam identificar outras associações.

Sugere-se que se amplie a outras regiões essa temática da pesquisa, a fim de verificar se a localização influencia as características das IPES. Preconiza-se que estudos futuros possam pesquisar práticas de controladoria como um dos direcionadores de eficiência nas instituições de ensino superior no Brasil.

Pesquisas futuras podem seguir buscar respostas na linha de questionamentos trazidos neste estudo, que soma-se a outras desenvolvidas no âmbito das instituições de ensino superior, que pesquisaram a adoção de práticas de controladoria por instituições de ensino superior. Dittadi (2008) nas IES do estado de Santa Catarina fez pesquisa semelhante à desenvolvida por Santos (2011) que investigou a adoção de práticas de controladoria nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul. Como outros estudos identificados e alguns deles utilizados como estudos relacionados nessa pesquisa.

Os resultados identificados nessa pesquisa, como a associação entre a adoção do método de custeio meta, ainda suscita dúvidas. As razões pelas quais os respondentes entendem o custeio meta (*Target Costing*) como aplicável nas suas IPES, sendo estas de

pequeno porte, realmente adota? Dessa forma, recomenda-se que estudos futuros possam aprofundar a pesquisa sobre a utilização dessa prática, e, se possível combinar a análise com outras práticas. Outra proposta de pesquisa refere-se a processo de externalização, para o qual identificou-se que a contabilidade aparece como uma das atividades mais externalizadas no âmbito das CFL e como a segunda colocada nas SFL. Nesse sentido, estaria a contabilidade perdendo a relevância no âmbito da gestão das IPES, ou buscam-se profissionais com conhecimentos mais aprofundados externamente, ou ainda a motivação é a gestão de custos? Dessa forma, recomenda-se que estudos futuros possam discutir quais as causas da terceirização e associações com características das instituições de ensino superior.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in Management Accounting**, [S.l.], v. 15 p. 229-247, 2006. Disponível em: <http://hub.elsevier.com/wps/find/bookdescription.cws_home/709353/description#descrip>. Acesso em: 10 mar. 2013.
- AGNDAL, Henrik; NILSSON, Ulf. Different open book accounting practices purchasing strategies. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 21, p. 147-166, Sept. 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500510000326>>. Acesso em: 16 fev. 2013.
- AGUIAR, Andson Braga et al. Associação entre sistemas de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **Revista RAE**, São Paulo, v. 52, n. 1, p. 40-54, jan./fev. 2012. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75902012000100003_0.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2013.
- _____. **Sistemas de remuneração gerencial e orientação temporal dos gestores**. 2009. 206 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Atuária) -- FEA/USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11092009-093820/pt-br.php>>. Acesso em: 05 jun. 2012.
- _____; REZENDE, Amaury José; ROCHA, Wellington. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. **Base: Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008. Disponível em: <http://unisinos.br/publicacoes_cientificas/images/stories/pdfs_base/V5n1/66a76_art06_aguiar20etal.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2012.
- _____. et al. Tipos de remuneração gerencial: propósito de incentivo x propósito tributário. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6, 2012, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ANPCONT, 2012. Disponível em: <<https://www.furb.br/especiais/download/695535-677910/CCG%2052.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2012.
- ALVES, Alessandro; COGAN, Samuel; ALMEIDA, Rodrigo, Santana. Utilizando o processo de raciocínio da Teoria das Restrições para a gestão de projetos de pesquisas e atividades científicas. **Revista Sistemas e Gestão**, Niterói, v. 5, n. 3, p. 161-178, 2010. Disponível em: <<http://www.uff.br/sg/index.php/sg/article/viewFile/V5N3A4/V5N3A4>>. Acesso em: 27 ago. 2012.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASSAF NETO, A. **Matemática financeira e suas aplicações**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BABIE, Earl. **Métodos de pesquisa survey**. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

BACIC, Juan Manuel; SOUZA, Maria Carolina de Azevedo Ferreira. O custo-meta à luz da dinâmica competitiva e das estratégias empresariais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa. **Anais eletrônico...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/congresso/view?ID_CONGRESSO=23>. Acesso em: 10 abr. 2012.

BASTOS, Douglas Dias et al. A relação entre o retorno das ações e as métricas de desempenho: evidências empíricas para as companhias abertas no Brasil. **Revista de Gestão USP**. São Paulo, v. 16, n. 3, p. 65-79, jul./set. 2009. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rege/article/download/36678/39399>. Acesso em: 22 mar. 2013.

BERSCH, Roque Danilo. Mantenedoras e mantidas: duas entidades e dois esquemas de gestão. **Revista Associação Brasileira de Ensino Superior/ABMES**, Brasília, v. 21, n. 32, p. 17-19, out. 2003.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

_____; GRUNOW, Aloísio; HEIN, Nelson. Métodos de preço de transferência interna utilização nas maiores indústrias do Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Padrões de qualidade na pesquisa contábil**. São Paulo: USP/FIPECAFI, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/70.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

BÍBLIA Sagrada. Tradução de João Ferreira de Almeida. 1. ed. Rio de Janeiro: Clevan, 2003.

BITTAR, Mariluce; OLIVEIRA, João Ferreira; LEMOS, Jandernaide. Reforma da educação superior a partir dos anos 1990 e suas repercussões na Região Centro-Oeste. **Revista Teoria e Prática da Educação**, Maringá, v. 14, n. 2, p. 123-137, maio/ago. 2011. Disponível em: <www.dtp.uem.br/rtp/volumes/v14n2/10.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade baseada em atividades e controle de gestão**. São Paulo: Atlas, 1999.

BORINELLI, Marcio Luís. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz de teoria e prática e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) -- FEA/USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcio_borinelli.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2012.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

BORSATO, Jaluza Maria Lima; PIMENTA, Paula Daiana; LEMES, Sirlei. A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 3, p. 51-65, set./dez. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 2.026, de 10 de outubro de 1996**. Estabelece procedimentos para o processo de avaliação dos cursos e instituições de ensino superior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D2026.htm>. Acesso em: 10 out. 2012.

_____. **Decreto nº 2.306, de 19 de agosto de 1998**. Regulamenta o Sistema Federal de Ensino. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2306.htm>. Acesso em: 05 maio 2013.

_____. **Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006**. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais do ensino do sistema federal de ensino. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm>. Acesso em: 10 out. 2012.

_____. **Lei nº 10.172, de 9 de janeiro de 2001**. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10172.htm>. Acesso em: 10 out. 2012.

_____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 10 out. 2012.

_____. Ministério da Educação - MEC. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados**: pesquisa avançada. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/index.php>>. Acesso em: 05 nov. 2012.

_____. Ministério da Educação - MEC. Mec Legis. **Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007**. Institui o e-MEC, sistema eletrônico de fluxo de trabalho e gerenciamento de informações relativas aos processos de regulação, avaliação e supervisão da educação superior no sistema federal de educação, e o Cadastro e-MEC de Instituições e Cursos Superiores e consolida disposições sobre indicadores de qualidade, banco de avaliadores (*Basis*) e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) e outras disposições. Disponível em: <<http://meclegis.mec.gov.br/documento/view/id/17>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

_____. Ministério da Educação – MEC. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP. **Resumo técnico do censo da educação superior de 2009**. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/download/superior/censo/2009/resumo_tecnico2009.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2012.

_____. Ministério da Educação - MEC; INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Resumo técnico do censo da educação superior de 2011**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/resumo_tecnico/resumo_tecnico_censo_educacao_superior_2011.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

BURKERT, Michael; LUEG, Rainer. Differences in the sophistication of value-based management – The role of top executives. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 24. p. 3-22. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500512000480>>. Acesso em: 2 mar. 2013.

CABELLO, Otávio Gomes; PARISI, Claudio; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Análise das práticas de gestão baseada em valor nas empresa inseridas nos níveis diferenciados de governanças corporativa e novo mercado da Bovespa. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 13., 2007, São Paulo. **Desafios e Tendências da normatização contábil**. São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <www.congressospCADERNOS/periodo//tag_env//ordem/antigos72007/136.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2013.

CAI, Jian et al. Improving supply performance management: a systematic approach to analyzing interactive KPI Accomplishment. **Decision Support Systems**, Amsterdam, n. 46, p. 512-521, 2009. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science?_ob=articlelisturl&_method=list&_articlelistid=2084280209&_sort=r&_st=13&view=c&_acct=c000049649&_version=1&_urlversion=0&_userid=972062&md5=19afbbdbe1144d84deb84bc4d1b67232&searchtype=a>. Acesso em: 10 ago. 2012.

CARVALHO JUNIOR, César Valentim Oliveira et al. Uso de margem de contribuição em controladoria: um estudo de caso em empresa de transporte urbano de passageiro. **Revista de Contabilidade do mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 2-17, 2009. Disponível em: <http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=59&Itemid=51>. Acesso em: 27 ago. 2012.

CASTILHO, Maria Lúcia. Gestão do ensino superior: o caso das instituições privadas do Distrito Federal. **Revista UNirevista**, São Leopoldo, v. 1, p. 1-10, 2006. Disponível em: <http://www.uniunirevista.unisinos.br/_pdf/UNirev_Castilho.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2013.

CATANI, Afrânio Mendes; HEY, Ana Paula; GIGLIONI, Renato Souza Porto. PROUNI: democratização de acesso as instituições de ensino superior? **Revista Educar**, Curitiba, n. 28, p. 125-140, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/er/n28/a09n28.pdf>>. Acesso em: 5 abr. 2013.

CATELLI, Armando (Coord.). Sistema de gestão econômica. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 29-80.

CAVALCANTE, Danival Sousa et al. Características da Controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set. 2012. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/download/2492/2032>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

CENTRO NACIONAL DE MODERNIZAÇÃO - CENAM. **III Pesquisa nacional sobre terceirização nas empresas**. São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.cenam.org/pesquisa_1.htm>. Acesso em: 17 abr. 2013.

CHAVES FILHO, José Geraldo Batista. **Melhores práticas para garantia de sustentabilidade de melhorias obtidas através de eventos Kaizen**. 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -- Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2010. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../18/.../Dissertacao_Jose_Geraldo_Chaves.pdf>. Acesso em: 10 mar 2013.

COAD, Alan F. Some Survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 10, p. 109-135, 1999. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450059890083X>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

COGAN, Samuel. Modelos de custeio na integração das operações de curto e longo prazo nas empresas. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Pesquisa contábil e desenvolvimento econômico-social**. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/19.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**, Barueri, v. 40, set./out. 2003. Disponível em: <<http://www.hsm.com.br/revista/reducao-de-custos-com-inteligencia#>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

_____, SLAGMULDER, Regine. **Supply chain development for de lean enterprise: interorganizational cost management**. Montvale, New Jersey: IMA Foundation for Applied Research, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Bleise Rafael. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma teoria conceitual básica de controladoria**. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) -- FEA/USP. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04112009-230522/pt-br.php>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

CUNHA, Veneroso Alves Jaqueline et al. Fatores que são influenciados pelo título de doutor: aplicações da técnica *Delphi*. **Revista informação contábil**. Recife. v. 2, n.4, p.38-61, out./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/122/108>>. Acesso em 10 abr. 2013.

DINIZ, G. F. Adriana; BORTOLLI, Luiz Olívio; HATAKAYAMA, Kazuo. Sistema de custo *Kaizen*: um estudo de caso. **8º SIMPEP**, Bauru, 2006. Disponível em: <http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/144.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2013.

DITTADI, Jadir Roberto. **Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina**. 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

DOYLE, Jeffrey; GE, Welli; McVAY, Sarah. Determinants or weakness in internal control over financial reporting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 44, p. 193-223, 2007. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.00>>. Acesso em: 05 maio 2012.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

EHRBAR, Al. **EVA: Valor Econômico Agregado: a verdadeira chave para a criação de riqueza**. Traduzido por Bazan Tecnologia e Linguística. Rio de Janeiro: Qualitimark, 2000.

ESNOLDE, Adilson Leandro et al. Percepção dos controllers em relação à gestão tributária. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Da pesquisa que temos para a pesquisa que precisamos**. São Paulo: USP/FIPECAFI, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos/92009/414.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2011.

FAIA, Valter Silva; MILAN, Jonatan Bitencourt; GOMES, Josir Simeone. Avaliação de sistemas de controle Gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 19, p. 97-118, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n19p97/24550>>. Acesso em: 15 maio 2013.

FANK, Odir Luiz; ANGONESE, Rodrigo; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Avaliação das críticas ao orçamento empresarial: abordagem em uma instituição de ensino superior. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP, 30., 2010, São Carlos. **Maturidade e desafios da engenharia de produção: competitividade das empresas, condições de trabalho, meio ambiente**. Rio de Janeiro: ABEPRO, 2010. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_115_755_15552.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2012.

FERREIRA, Luiz Felipe; LORANDI, Joisse Antonio; POLUCENO, Ana Carla. Redução do custo tributário em instituições financeiras nacional por meio da utilização dos juros sobre o capital próprio. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Contabilidade de custos e bem-estar, conectando as áreas pública e privada**. Disponível em: <http://www.congressodecustos.com.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3526>. Acesso em: 15 abr. 2013.

FISCHER, Mary; GORDON, Teresa P.; KRAUT, Marla A. Meeting user information needs: the impact of major changes in FASB and GASB standards on financial reporting by colleges and universities. **Journal of Accounting and Public Policy**, New York, n. 29, p. 374-399, 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425410000177>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

FLORIANO, Cebaldir José; LOZECKYI, Jeferson. A importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, Guarapuava, ano 3, 5 ed. 2008. Disponível em: <http://moodle.fgv.br/Uploads/GRADMGEAD_T0015_0712/517_importancia_instrumentos_controle_interno.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

FRANCO, Édson. Mantenedoras e mantidas: duas entidades e dois esquemas de gestão. **Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior / ABMES**, Brasília, ano 21, n. 3, p. 9-12, out. 2003. Disponível em: <<http://www.abmes.org.br/abmes/>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

FREIRE, Derneval Gondim. **A percepção de gestores de universidades corporativas da cidade de São Paulo sobre a formação em controladoria como competências para o alinhamento do perfil dos gestores às estratégias das organizações**. 2010. 81 f.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Fundação de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

Disponível em: <http://200.169.97.106/biblioteca/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=227>. Acesso em: 03 nov. 2012.

FREITAS, Antonio Alberto da Silva Monteiro. Avaliação da educação superior no Brasil e Portugal: homogeneização ou diferenciação? **Revista Avaliação**, Sorocaba, v. 17, n. 1, p. 119-136, mar. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/6900/1/Freitas,20Antonio20Alberto20da20Silva20Monteiro20de.pdf>>. Acesso em: 24 dez. 2012.

FREZATTI, Fabio et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Indicadores financeiros de longo prazo: comparação entre o retorno sobre investimento e o lucro residual. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 36, n. 1, p. 35-45, jan./fev. 2001. Disponível em: <www.rausp.usp.br/download.asp?file=v36n1p35a45.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

_____. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração USP**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 5-17, jan./mar. 2006. Disponível em: <<http://www.rausp.usp.br/download.asp?file=V4101005.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2012.

_____; RELVAS, Tania Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel. BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. **Revista de Administração de Empresas: RAE**, São Paulo, v. 50, n. 2, p. 187-198, abr./jun. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v50n2/05.pdf>>. Acesso em: 07 fev. 2012.

GARCIA, Mauricio. Três tendências para o ensino superior privado no Brasil. **Revista Ensino Superior**, São Paulo, n. 77, p. 41-43, fev. 2005.

GARRISON, Ray, H.; NOREEN, Eric, W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GASSENFERTH, Walter; SOARES, Maria Augusta Machado. Uma análise da evolução do *balanced scorecard* como ferramenta de controle de desempenho e sua relação com os indicadores financeiros. **Revista de Administração da Mackenzie**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 162-186. 2007. Disponível em: <<http://realyc.org/articulo.oa?id=195415185008>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIOVINAZZO, R. A. Modelo de aplicação da metodologia Delphi pela internet: vantagens e ressalvas. **Revista Administração On Line**, São Paulo, v. 2, n. 2, abr./jun. 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art22/renata.htm>. Acesso em: 02 abr. 2013.

GOLDRAT, Eliahu M.; COX, Jeff. **A meta**: um processo de melhoria continua. 2. ed. São Paulo: Nobel, 2003.

GONÇALVES, Mauro Cesar et al. Gestão de custos em instituições de ensino superior. **Revista Educação Gestão e Sociedade**, Jandira, ano 1, n. 1, 2010. Disponível em: <<http://www.faceq.edu.br/pdf/GestaodecustoseminstituicoesdeensinosuperiorMauroCesarGoncalvesREGSRevistadaFaculdadeEcadeQueirozFACEQ.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2013.

GOND, Jean-Pascal et al. Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability. **Management Accounting Research**, London, v. 23, n. 3, p. 205-223, Sept. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500512000339>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Maria Ilse. Abordagens da controladoria em livros nacionais publicados no Brasil. **Revista Informação Contábil**, Recife, v.2, n. 1, p. 45-55, jan./mar. 2008. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/93/73>>. Acesso em: 29 jun. 2012.

GRANLUND, Markus; TAIPALEENMÄKI, Jani. Management control and controllership in new economy firms a life cycle perspective. **Management Accounting Research**, n.16, p.21-57, 2005. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500504000587>>. Acesso em: 03 maio 2013.

GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria. Finalidade da utilização do preço de transferência nas maiores indústrias do Brasil. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1, 2007, Gramado. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ANPCONT, 2007. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/01/CCG019.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

GUIMARÃES, Iolanda Couto et al. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **Revista Brasileira de Gestão e Negócio**, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009. Disponível em: <www.spell.org.br/documentos/download/6571>. Acesso em: 15 mar. 2013.

GÜNTHER, Hartmut. **Como elaborar um questionário (série: pesquisa planejamento de pesquisa nas ciências sociais, n. 01)**. Brasília, DF: UnB, Laboratório de psicologia ambiental, 2003.

HAIR JUNIOR Joseph F. et al. **Fundamentos de método de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

HAYES, David C. Accounting for accounting: a story about managerial accounting. **Accounting Organizations and Society**, Oxford, v. 8, n. 2/3, p. 241-249, 1983.

HECKE, Adriana Paffrath; VOESE, Simone Bernardes; NASCIMENTO, Cristiano. A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná. **Revista Científica Internacional**, [S.l.], v. 3, n. 15, p. 58-73, set./nov. 2010. Disponível em: <<http://www.interscienceplace.org/interscienceplace/article/viewFile/263/186>>. Acesso em: 18 nov. 2012.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, Porto Alegre, v. 11, n. 1, p. 85-103, jun. 2010. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ProdutoProducao/article/view/9321/8252>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. Tradução de Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

_____; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William o. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

IBM. **SPSS Statistic**. Version. 20. New York, 2011.

IMAI, Massaki. **Kaizen**: a estratégia para o sucesso competitivo. 5. ed. São Paulo: IMAM, 1996.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Contas regionais do Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012. (Contas Nacionais, v. 38). Disponíveis em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Regionais/2010/contasregionais2010.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2013.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Sinopses da educação superior – Graduação**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>>. Acesso em: 23 dez. 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **Internacional accounting practice statement management accounting concepts**. New York, 1998. Disponível em: <<https://www.ifac.org/>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assign empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, n. 32, p. 349-410, 2001. Disponível em: <miha.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/196128/Ittner,Larcker-2001-AssessingempiricalresearchinMA.pdf>. Acesso em: 05 out. 2012.

JALALIYOON, Neda; TAHERDOOST, Hamed. Performance evaluation of higher education; a necessity. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, New York, n. 46, p. 5682-5686, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812022331>>. Acesso em: 15 fev. 2013.

JANSEN, E. Pieter; MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. National incentive compensation practices: the differing of financial performance measurement in the United States and Netherlands. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, n. 34, p. 58-84, 2009. Disponível em: <ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v34y2009i1p58-84.html>. Acesso em: 05 mar. 2012.

JOHNES, Jill; YU, Li. Measuring the research performance of Chinese higher education institutions using data envelopment analysis. **China Economic Review**, New York, n. 19, p. 679-696, 2008. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1043951X08000679>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) -- FEA/USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/.../EmanuelJunqueiraTese.pdf. Acesso em: 04 mar.2013.

KAPLAN, Robert, S.; NORTON, David, P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. 26. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KOBS, Fabio Fernando; REIS, Dálcio Roberto. Gestão nas instituições de ensino superior privado. **Revista Científica de Administração e Sistemas de Informação**. Curitiba, v. 10, n. 10. jan./jun. 2008. Disponível em: <http://www.faculdadeexpoente.edu.br/upload/noticiasarquivos/1243985890.PDF>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

KUJÜTER, Peter; KULMALA, Harri. I. Open book accounting in networks potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, London, v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500505000065>>. Acesso em: 16 fev. 2012.

KULMALA, H. I. Open-book-accounting networks. **LTA**, [S.l.], n. 2, p. 157-177, 2002. Disponível em: http://lta.hse.fi/2002/2/lta_2002_02_a2.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2012.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA FILHO, Raimundo Nonato. **Quanto mais faço, mais erro? Um estudo sobre a associação entre prática de controladoria, cognição e heurísticas**. 2010. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8457/1/Raimundo%252520Limaseg.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2013.

LIMA, Marcos Emanuel et al. Contribuições para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com o programa universidade para todos PROUNI. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Pesquisa contábil e desenvolvimento econômico-social**. São Paulo: USP/EAC, 2006. Disponível em: www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/530.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2012.

LINHARDT, Matias; SUNDQVIST, Stefan. **The role of the controller**. Tese (Mestrado) – Luleå University of Technology. 2004. Disponível em: <http://www.yatedo.com/p/Mattias+Linhardt/normal/bb539c981fac4bf131d877aa70337b78>>. Acesso em: 9 abr. 2013.

LOBO, Maria Beatriz Carvalho Melo. **A espera de um milagre**. 2006. Disponível em: http://www.institutolobo.org.br/imagens/pdf/artigos/art_042.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2013.

LOBO, Maria Beatriz Carvalho Melo. Evasão no ensino superior. **Abmes Cadernos**, n. 25. 2012. Disponível em: <http://www.abmes.org.br/abmes/busca/resultado/termo/ABMES%20http://www.abmes.org.br/abmes/busca/resultado/termo/ABMES%20CADERNOS/periodo//tag_env//ordem/artigos>. Acesso em: 20 abr. 2013.

LUNKES, Rogério João et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças-USP**, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 89-101, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v23n59/v23n59a02.pdf>>. Acesso em: 24 dez. 2012.

_____. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBARGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/138/167>>. Acesso em: 20 fev. 2012.

LUNKES, Rogério. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese de doutorado. 2003. 214 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) -- Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2003. Disponível em: <www.repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/.../194318.pdf?>. Acesso em: 10 fev. 2013.

MACHADO, Lucio de Souza. **A controladoria no processo de gestão de instituições privadas de ensino superior de Goiás: um estudo sob a ótica de Contabilidade e finanças**. 2005. 226 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, São Paulo, 2005.

_____; MACHADO, Michele Rilany Rodrigues. Controladoria nas instituições de ensino superior (IESs) privadas da grande Goiânia: um estudo envolvendo o entendimento do gestor versus a realidade da IES. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 13., 2010, São Paulo. **Sustentabilidade ambiental nas organizações**. São Paulo: USP/FEA, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/425.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

MACIEL, Leandro dos Santos. BALLINI, Rosangela. Diagnostico e caracterização da análise ambiental e de modelos de gestão em instituições de ensino superior. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 12., 2009, São Paulo. **Empreendedorismo e Inovação**. São Paulo: USP/FEA, 2009. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/253.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

MAINARDES, Emerson Wagner; MIRANDA, Cristina Schmitt; CORREIA, Carlos Henrique. A gestão estratégica de instituições de ensino superior: um estudo multicaso. **Revista Contextus**, v. 9, n. 1, jan./jun. 2011. Disponível em: <<http://www.contextus.ufc.br/index.php/contextus/article/view/126/108>>. Acesso em: 05 maio 2013.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, London, v. 19, n. 4, p. 287-300, Dec. 2008. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500508000401#>>. Acesso em: 05 mar. 2012.

_____; GRUNLAND, Markus. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, [S.l.], v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=00bba7d9-b0b7-40d3-986e-d2d64d1b785b%40sessionmgr104&vid=23&hid=114>>. Acesso em: 10 maio 2013.

MALMI, Teemu; IKÄHEIMO, Seepo. Value Based Management practices – some evidence from the field. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 14, p. 235-254, 2003. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500503000477>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MANTEL, Powell Susan; TATIKONDA, Mohan V.; LIAO, Ying. A behavioral study supply manager decision-making: Factors influencing make versus buy evaluation. **Journal of Operations Management**, n. 24, p. 822-838, 2006. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/journal>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MARCELINO, Paula; CAVALCANTE, Sávio. Por uma definição de externalização. **Caderno CRH**, Salvador, v. 25, n. 56, p. 331-346, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ccrh/v25n65/v25n65a10.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2013.

MAROCO, João; MARQUES, Teresa-Garcia. **Qual a fiabilidade do alpha de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? Laboratório de psicologia?**, v. 4, p. 65-90, Portugal. L.S.P.A.P, 2006.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: uma evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças–USP**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a01.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2012.

MARTINS, Eliseu; SOUZA, Welington. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MASRON, Tajul Ariffin; AHMAD, Zamri; RAHIM, Norizan Baba. Key performance indicators vs. Key intangible performance among academic staff: a case study of a public university in Malaysia. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, New York, n. 56, p. 494-503, Oct. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812041432>>. Acesso em: 05 jan. 2013.

MICROSOFT CORPORATION. **MS-Excel 2007**. [S.l.], 2007.

MINARDI, Andrea Maria Accioly Fonseca; SAITO, Richard. Orçamento de capital. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v. 47, n.3, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol47-num3-2007/orcamento-capital>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

MIRANDA, Cristina Maria Schmitt. **Empreendedorismo na Universidade Regional de Blumenau**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós Graduação em Administração, Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, 2007. Disponível em: <http://proxy.furb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=500>. Acesso em: 15 fev. 2013.

MÖLLER, Klaus; WINDOLF, Melanie, ISBRUCH, Félix. The effect relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. **Journal of purchasing & Supply Management**, [S.l.], v. 17, p. 121-131, 2011. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1478409211000045>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Timaco Fauzi. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pelegrino; ALVES, Osmar C.; FISH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC/ESAG, 1993.

MOTTA, Regis da Rocha; CALÔBA, Guilherme Marques. **Análise de investimentos: tomada de decisão em projetos industriais**. São Paulo: Atlas, 2011.

MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr. 2010. Disponível em: <<http://seer.uscs.edu.br/index.php/revistagestao/article/view/177/588>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

MUNHOZ, Alexandre João; PACAGNAN, Mário Nei. A relação entre orientação para o mercado e as atividades de marketing de construtoras de condomínios residenciais de Londrina e Maringá. **Revista REGE**, São Paulo, v. 19, n. 2, p. 307-326, abr./jun. 2012. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rege/article/view/49902/0>. Acesso em: 25 abr. 2013.

MURARO, Mirna; SOUZA, Marco Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração dos resultados por unidades de negócios. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, ano 4, v. 1, n. 8, p. 43-66, jul./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/1793/4479>>. Acesso em: 20 mar. 2012.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 177-199.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta. **Ensino superior no Brasil: expansão, diversificação e inclusão**. Porto Alegre: UFRGS, 2012. Disponível em: <www.ufrgs.br/geu/Artigos202012/Clarissa20Baeta20Neves.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2012.

OLIVEIRA, Benedito Antonio Silva; PEREIRA, Carlos Alberto. Preço de transferência no sistema de gestão econômica: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade. **Publicações GECON**. Disponível em: <http://www.gecon.com.br/Publicacoes/Publicacao_GECON00001.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2013.

OLIVEIRA, Carlos Eduardo et al. Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidade hospitalar do terceiro setor. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7., 2011, Rio de Janeiro; Niterói. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Sistema FIRJAN, 2011. Disponível em: <www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg7/anais/T11_0417_1697.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Pesquisa contábil e desenvolvimento econômico-social**. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/38.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2012.

OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, London, v. 35, n. 4, p. 309-326, Dec. 2003. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S089083890300060X>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

OYADOMARI, José Carlos et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008. Disponível em: <www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/rco/v2n2/05.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2012.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Adesão ao ProUni: extrato de pesquisa sobre a percepção de *Controllers* em IES privadas da cidade de São Paulo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo. **A proximidade das contabilidades: societária e gerencial**. São Paulo: USP/FIPECAFI, 2011. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/179.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2012.

PEREIRA, Antonio Gualberto et al. A presença do efeito *framing* em práticas orçamentárias: um estudo experimental. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 5, n. 4, p. 46-71, out./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/301/273>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

PFLAEGING, Niels. **Liderando com metas flexíveis: beyond Budgeting**. Tradução Luis Marcos Sander. Porto Alegre: Bookman, 2009.

PLATAFORMA LATTES/CNPq. Brasília, DF, [2013]. Disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy: creating and sustaining superior performance**. New York: Free Press, 1985.

RAMOS, Alexandre Moraes; LOBO, Eduardo. Estratégias genéricas de competição práticas por IES privadas de pequeno porte. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE

GESTIÓN UNIVERSITARIA EM AMÉRICA DEL SUL. 10, 2010. **Balance y prospectiva de La educación superior em el marco de los bicentenarios de América del Sur**. Mar del Plata 8-10 dec. 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/25886/search>>. Acesso em 10 jul. 2013.

REA, L. M.; PARKER, R.A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento a execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

REIS, Antonio Marcos; TEIXEIRA, Aridelmo. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de minas gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7, 2013, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Florianópolis. ANPCONT, 2013. Disponível em: <http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont%207/3806/ccg%2032.pdf?20130726103254>. Acesso em: 03 abr. 2013.

RISCAROLLI, Valeria; RODRIGUES, Leonel Cezar; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. Contribuições ao Processo de Captação de Recursos para Unidades de Instituições de Ensino Superior no Brasil. **Revista de Ciências da Administração**, Recife, v. 12, n. 17, p. 11-41, maio/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/eadonline/grupodepesquisa/PublicaC3A7C3B5es/Valeria/23.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Marcio Luis. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 4, n. 7, p. 145-165, jan./jun. 2007. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/835>>. Acesso em: 20 abr. 2012.

ROESCH, Sylvia M. A. **Projetos de estágio do curso de administração: guia para pesquisa, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 1996.

ROSELLA, Maria H. et al. O ensino superior no Brasil e o ensino da contabilidade. In: PELEIAS, Ivam Ricardo (Org.). **Didática do ensino da contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-59.

RUDUIT-GARCIA, Sandro. Reestruturação produtiva e terceirização de trabalho do Brasil: considerações sobre o estudo de uma rede de empresas em telecomunicações. **Revista Sociologias**, Porto Alegre, v. 2, 4, jul./dez. 2000. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ppgsocio/Terceiriza%C3%A7%C3%A3o-RuduitGarcia.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

SAMPAIO, Helena. O setor privado de ensino superior Brasil: continuidades e transformações. **Revista Ensino Superior UNICAMP**, Campinas, p. 28-43, 14 out. 2011. Disponível em: <http://www.revistaensinosuperior.gr.unicamp.br/edicoes/ed04_outubro2011/05_ARTIGO_PRINCIPAL.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2012.

SANTOS, Aguinaldo dos; VIDOTTO, Lisiane Soldateli; GIUBLIN, Carlos Roberto. A utilização do método Delphi em pesquisas na área da gestão da construção. **Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 5, n. 2, p. 51-59, abr./jun. 2005. Disponível em: <seer.ufrgs.br/ambienteconstruido/article/download/3618/2000>. Acesso em: 10 maio 2012.

SANTOS, Marcos Volnei. **Práticas de controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do estado do Rio Grande do Sul**. 2011. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2011. Disponível em: <http://bdtd.unisinos.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1919>. Acesso em: 10 maio 2012.

SANTOS, Odilanei Moraes dos et al. A Teoria das Restrições no processo de refino de petróleo. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Pesquisa contábil e desenvolvimento econômico-social**. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/216.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

SCHWARTZMAN, Valter; SCHWARTZMAN, Simon. O ensino superior como setor econômico. **Ensaio aval. Pol. Público. Educ.**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 37, p. 411-440, out./dez. 2002. Disponível em: <<http://educa.fcc.org.br/pdf/ensaio/v10n37/v10n37a02.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

SEAL, Will. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 21, p. 95-109, jun. 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500510000259>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SEDREZ, Célia de Souza; FERNANDES, Francisco Carlos. Gestão de riscos nas universidades e centros universitários do estado de Santa Catarina. **Revista GUAL**, Florianópolis, p. 70-93, ed. esp., 2011. Disponível em: <<http://150.162.1.115/index.php/gual/article/view/1983-4535.2011v4nespp70/21959>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. São Paulo: Campus, 1997.

SHARMA, Anil K.; KUMAR, Satish. Economic Value Added (EVA) – literature review and relevant issues. **International Journal Economics and Finance**, Toronto, v. 2, n. 2, May 2010. Disponível em: <<http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijef/article/view/5908/4688>>. Acesso em: 05 abr. 2012.

SILVA, Tarcísio Pedro; BEUREN, Ilse Maria; SILVEIRA, Amélia. Análise da concorrência entre instituições de ensino superior do vale do Itajaí/SC. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p. 93 -116 abr./jun. 2007. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197014734006>>. Acesso em 23 de mar. 2013.

SILVA, Tiago Lucimar; LUNKES, João Rogério. Práticas de orçamento de capital: um estudo de caso em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC). A internacionalização das empresas como fator estratégico para o crescimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19. 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.congressodecustos.com.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3681>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SOUTES, Dione Olesczuk; ZEN, Maria Jose C. M. Estágios evolutivos gerencial em empresas brasileiras. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Contabilidade cidadania e responsabilidade social**. São Paulo: USP/FIPECAFI, 2005. Disponível em: <www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/351.pdf>. Acesso em: 10 maio 2013.

SOUTES, Olesczuk Dione. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, 2006. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/publico/Dione_Soutes_diss.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2012.

SOUZA, Bruno Carlos. **Fatores condicionantes da gestão interorganizacional de custos**. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07042008-225007/pt-br.php>>. Acesso em: 10 maio 2013.

SOUZA, Marco Antonio; MARENGO, Sabrina Trejes; JAROSKI, Sinara. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p.43-63, abr./jun. 2012. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2381/1944>>. Acesso em: 15 jun, 2013.

_____; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à Administração**. São Paulo: Harper e Row Brasil, 2001.

SUDIRMAN, Indrianty. Implementing balanced scorecard in higher education management, case study: Hasanuddin University of Indonesia. **International Journal of Business and Social Science**, Radford, Va., v. 3, n. 18, p. 199-204, Sept. 2012. Special Issue. Disponível em: <http://www.ijbssnet.com/journals/Vol_3_No_18_Special_Issue_September_2012/23.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2013.

SUZART, Janílson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joséilton Silveira. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília, DF, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr. 2011. Disponível em: <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265/pdf_150>. Acesso em: 10 abr. 2012.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo et al. Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Revista BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 8, n. 3, jul./set. 2011. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/BBR20-20ARIDELMO.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2013.

TINOCO, José Eduardo Prudêncio; CARVALHO, Juracy Vieira. Otimização de resultados econômicos em empresas industriais que utilizam os sistemas de custeio e de gestão ABC/ABM combinados com o EVA. **Base: revista de administração e contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 2, n. 1, p. 27-36, 2005. Disponível em: <http://unisinos.br/publicacoes_cientificas/images/stories/pdfs_base/ultima_edicao/06_art_tinoco.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2012.

TSAI, Cheng-Yuan; CHENG, Yu-Tien. Analyzing Key Performance Indicators (KPIs) for E-commerce and internet marketing of elderly products: a review. **Archives of Gerontology and Geriatrics**, [S.l.], n. 55, p. 126-132, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167494311001464>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

TSAMENYI, Mathew; NOORMANSYAH, Irvan. UDDIN, Shahzad. Management Controls in family-owned business (FOBS): A case study Indonesian family-owned University. **Accounting Forum**, Adelaide, South Australia, v. 32, n. 1, p. 62-74, 2008. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998207000671>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

VEIGA, Lidiane Ribeiro. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa**: um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e latino europeu. 2006. 193f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2006. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/controladoria.pdf>>. Acesso em: 05 fev. 2013.

VELLLANI, Cassio Luiz et al. Mensuração do resultado econômico: um estudo comparativo entre as metodologias de GECON e do EVA. **Revista Facef Pesquisa**, v. 10, n.2, 2007. Disponível em: <http://legacy.unifacef.com.br/facefpesquisa/2007/nr2/v10_nr02_artigo02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

VIEIRA, Euselia Paveglio; MACIEL, Eliana Ribas; RIBAS, Marines. A relevância da gestão de custos e sua efetividade no sistema de informações contábil gerencial. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2. sem. 2009. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/View/11703/6911>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

VIEIRA, Sonia. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

VOESE, Simone Bernardes. **Controle de Eficiência dos processos da gestão acadêmica em instituições de educação superior privadas**. 2006, 331 f. Tese (Doutorado em engenharia de produção) -- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis SC, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/88295/225812.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

WINDOLPH, Melanie; MOELLER, Klaus. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, n. 23, p. 47-60, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500511000461>>. Acesso em 10 abr. 2013.

WRIGHT, James T. C; GIOVINAZZO, Renata A. Crescimento sustentável da indústria de plásticos criando estratégias de ação. **Revista de Administração Mackenzie**, v.5, n.1, p. 145-164. 2004. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/1954/195417779008.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

WRUBEL, Franciele. **Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras**. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidades do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2009. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/FrancieleWrubelCienciasContabeis.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2013.

WU, Hung-Yi et al. Ranking universities based on performance evaluation by a hybrid MCDM model. **Measurement**, London, v. 45, n. 5, p. 856-880, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263224112000887>>. Acesso em: 07 jan. 2013.

_____; LIN, Yi-Kuei; CHANG, Chi-Hsiang. Performance evaluation of extension education centers in universities based on the balanced scorecard. **Evaluation and Program Planning**. 34, p.37-50. 2011. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/Pii/S0149718910000480>>. Acesso em: 07 jan. 2013.

YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. **Management Accounting Research**, London, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500597900603>>. Acesso em: 10 maio 2012.

APÊNDICE A - Questionário

1. Apresentação

Agradecemos seu interesse em participar de nossa pesquisa.

Solicitamos que o questionário seja preenchido pela pessoa que possui o maior conhecimento da gestão administrativo-financeira da instituição (ex: Pró-Reitor Administrativo, Diretor Administrativo ou Financeiro).

Suas respostas somente serão usadas para fins acadêmicos, não sendo divulgadas individualmente.

2. BLOCO I - Práticas de Controladoria

As questões 1 a 20 poderão ser respondidas com as alternativas que correspondem ao grau de adoção das práticas: Não utiliza, Utiliza pouco, Utiliza muito e Utiliza plenamente. Caso desejar não assinalar uma dessas alternativas, favor marcar a opção NS/NQR (Não sei/ Não quero responder). Caso o respondente desejar pode utilizar a alternativa "outros".

1. Análise CVL (Custo-Volume-Lucro)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Análise da Cadeia de Valor

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3. Análise da Terceirização (Outsourcing)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. Análise do Retorno Sobre Investimento (Return On Investment - ROI)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Análise do Valor Presente (VPL)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Avaliação de Desempenho

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Balanced Scorecard (BSC)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Controle Interno na Proteção de Ativos

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Gestão Baseada em Valor (Value Based Management - VBM)

Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Indicadores Chave de Desempenho (Key Performance Indicators - KPI)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. Open Book Accounting (OBA)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Planejamento tributário

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. Preço de Transferência

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. Sistema de Gestão Econômica (GECON)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Teoria das Restrições (Theory Of Constraints - TOC)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. Valor Econômico Adicionado (EVA)

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Indique o grau de utilização dos métodos de custeio na sua instituição:

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
a_ABC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
b_Direto	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
c_Kaizen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
d_Meta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
e_Padrão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
f_Variável	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
g_Absorção	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Outro (especifique)

19. Indique o grau de utilização do tipo de orçamento adotado na sua instituição:

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
Capital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Operacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

(especifique)

20. Indique o grau de utilização das práticas de terceirização:

	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza muito	Utiliza plenamente	NS/NQR
a_Limpeza e conservação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
b_Vigilância e segurança	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
c_Paisagismo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
d_Jurídico	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
e_Contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
f_Desenvolvimento de software	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
g_Locação de veículos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
h_Fotocópia de documentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
i_Manutenção (predial, hidráulica e elétrica)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
j_Vestibular	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
k_Cobrança (recuperação de créditos por meios administrativos e jurídicos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

l_Outra (especifique):

21. Qual a principal razão alegada para evasão de cursos?

- Insatisfação com qualidade
- Ensino à distância
- Inadaptação do ingressante ao estilo do ensino superior
- Mudança de domicílio
- Alto índice de reprovação
- Dificuldade financeira
- Outra (especifique)

22. Quanto ao Desempenho Econômico Global (lucro ou prejuízo) da sua IES nos últimos 3 anos, como pode ser considerado?

Péssimo	Ruim	Bom	Ótimo	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23. Quanto ao Desempenho Financeiro Global (Geração de caixa) da sua IES nos últimos 3 anos, como pode ser considerado?

Péssimo	Ruim	Bom	Ótimo	NS/NQR
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

24. De qual outra fonte a instituição recebe recursos, além da receita advinda do estudante?

- Não possui outra fonte de recursos.
- Repasses do Governo (Federal, Estadual, Municipal, Doações).
- Exploração de atividades comerciais (praça de alimentação, livraria, lojas), Exploração de espaço aéreo para publicidade, outros.
- Prestação de serviços: análises de laboratórios, ensaios, consultorias, serviços encomendados.
- Outra (especifique)

4. BLOCO II - Dados da instituição e Perfil do Gestor Respondente

25. Nome da instituição

26. Quantidade de funcionários da instituição incluindo professores

	Até 200	de 201 à 1.000	1001 à 3000	de 3001 à 5000	Acima de 5000
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

27. Quantidade de alunos matriculados na instituição

	Até 200	de 201 à 1.000	1001 à 3000	de 3001 à 5000	Acima de 5000
Graduação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pós-Graduação lato sensu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pós-Graduação stricto sensu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. Qual a sua função na instituição?

- Controller
- Administrador Geral
- Diretor Financeiro
- Gerente Financeiro
- Presidente
- Outra (especifique)

29. Gênero

- Masculino
- Feminino

30. Qual sua formação?

- Ensino médio
- Superior
- Pós-Graduação Especialização
- Pós-Graduação Mestrado
- Pós-Graduação Doutorado

31. Qual seu tempo de atuação na instituição?

- Até 05 anos
- Entre 06 a 10 anos
- Entre 11 a 20 anos
- Acima de 20 anos

5. Conclusão**32. Informe por gentileza o seu email no campo abaixo.**

APÊNDICE B - Correspondência enviada aos respondentes da pesquisa

Convidamos V.Sa. a participar da pesquisa de dissertação intitulada "Práticas de Controladoria Adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior da região Centro-Oeste do Brasil", que está sendo realizada pelo mestrando Ramão Humberto Martins Manvailier, orientado pelo Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl, a ser apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Nesse sentido, solicitamos gentilmente que este questionário seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área de controladoria, através do link: https://www.surveymonkey.com/s/praticas_de_controladoria_em_ipes

A sua instituição foi selecionada por fazer parte do cadastro das Instituições de Ensino Superior da região Centro-Oeste do Brasil junto ao Ministério da Educação e Cultura (MEC), com o status de "ativa". Os dados foram obtidos através do acesso ao portal do **e-mec**, disponível em: <http://emec.mec.gov.br/>.

É muito importante que, após iniciar o preenchimento do questionário, este seja concluído. O tempo demandado para respostas é de aproximadamente 10 minutos. Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e não serão divulgadas de forma individual.

Caso prefira, pode responder o questionário no documento em anexo e enviá-lo para o e-mail gp-contest@unisinos.br.

Agradecemos por sua valiosa participação nesta pesquisa que contribui para o conhecimento sobre adoção de práticas de controladoria em instituições de ensino superior e para o desenvolvimento científico da área de controladoria.

Atenciosamente.

Prof. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora do PPG em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl
Orientador da Pesquisa