

Práticas de controladoria adotadas na gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) do Rio Grande do Sul

Marcos Volnei dos Santos (FEMA) - marcosvolnei@terra.com.br

Ernani Ott (UNISINOS) - ernani@unisinos.br

Miriam FROSI (UNISINOS) - miriamfrosi@bol.com.br

Resumo:

Este estudo descreve as práticas de controladoria utilizadas na gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul. A amostra do estudo é composta por trinta e duas IPES (37% da população) cujos gestores responderam o instrumento de pesquisa enviado. Trata-se de uma pesquisa descritiva quanto ao seu objetivo, predominantemente quantitativa quanto à abordagem do problema e pesquisa de campo em relação ao procedimento técnico. Os dados foram coletados mediante questionário e no seu tratamento foram utilizadas técnicas estatísticas de distribuição de frequência, média e desvio-padrão. Os resultados obtidos revelam no que concerne às IES pesquisadas, que não há amadorismo na sua gestão, uma vez que boa parte dos gestores possui formação na área das ciências sociais, muitos com especialização. De forma geral utilizam práticas de controladoria no processo de gestão de suas respectivas IES, com maior ênfase na determinação do ponto de equilíbrio, fluxo de caixa, gestão e planejamento tributário e indicadores não-financeiros, e com menor intensidade fazem uso do balanced scorecard e business intelligence. Em grande parte estes resultados corroboram os achados da pesquisa realizada por Dittadi (2008) com IPES de Santa Catarina.

Palavras-chave: *Práticas de controladoria. Instituições privadas de ensino superior. Modelo e processo de gestão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Práticas de controladoria adotadas na gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) do Rio Grande do Sul

Resumo

Este estudo descreve as práticas de controladoria utilizadas na gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul. A amostra do estudo é composta por trinta e duas IPES (37% da população) cujos gestores responderam o instrumento de pesquisa enviado. Trata-se de uma pesquisa descritiva quanto ao seu objetivo, predominantemente quantitativa quanto à abordagem do problema e pesquisa de campo em relação ao procedimento técnico. Os dados foram coletados mediante questionário e no seu tratamento foram utilizadas técnicas estatísticas de distribuição de frequência, média e desvio-padrão. Os resultados obtidos revelam no que concerne às IES pesquisadas, que não há amadorismo na sua gestão, uma vez que boa parte dos gestores possui formação na área das ciências sociais, muitos com especialização. De forma geral utilizam práticas de controladoria no processo de gestão de suas respectivas IES, com maior ênfase na determinação do ponto de equilíbrio, fluxo de caixa, gestão e planejamento tributário e indicadores não-financeiros, e com menor intensidade fazem uso do *balanced scorecard* e *business intelligence*. Em grande parte estes resultados corroboram os achados da pesquisa realizada por Dittadi (2008) com IPES de Santa Catarina.

Palavras-chave: Práticas de controladoria. Instituições privadas de ensino superior. Modelo e processo de gestão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

O contexto do mundo contemporâneo vem exigindo das entidades práticas gerenciais capazes de mantê-las competitivas e que lhes assegurem continuidade dos negócios. Esta exigência também recai sobre as instituições privadas de ensino superior (IPES) brasileiras, que registram um aumento significativo nos últimos anos (INEP, 2011) as quais estão atuando, em geral, em mercados cada vez mais competitivos, em que somente aquelas capacitadas sobrevivem e crescem como tem acontecido em outros setores (MACHADO, 2008).

Machado (2008) argumenta que este cenário requer dos gestores das IPES mudanças na postura administrativa, uma vez que, segundo o autor, a maioria destas instituições é dirigida por pessoas não afeitas à gestão. Da mesma forma, necessitam contar com informações preparadas de forma adequada para subsidiar o processo decisório, crescendo em importância o órgão denominado de controladoria.

A controladoria, segundo Nascimento e Reginato (2010), busca compreender a dinâmica do processo decisório e suas nuances, os modelos de decisão dos gestores operacionais e, principalmente, dos envolvidos na gestão estratégica da empresa, visando fomentar a eficácia da organização por meio do provimento de informações na medida e formato exatos, que levem às escolhas das melhores alternativas de decisão.

Para Roehl e Bragg (1996), cabe à controladoria o planejamento e coordenação do processo de gestão; a organização da estrutura e orientação das pessoas para cumprimento de suas atribuições; e o controle do alcance dos objetivos, zelando, assim,

pela continuidade da empresa (OLIVEIRA; PONTE, 2006). Independente da existência de um setor específico de controladoria, as organizações vêm desenvolvendo, cada vez mais, práticas de gestão exercidas por esta área, com o intuito de propiciar aos gestores ferramentas gerenciais que resultem em informações adequadas ao processo administrativo e decisório.

Dittadi (2008) investigou a utilização de práticas de controladoria como suporte ao processo de gestão em Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas no estado de Santa Catarina. As práticas pesquisadas pelo autor foram: planejamento estratégico, orçamento operacional, ponto de equilíbrio, fluxo de caixa, planejamento tributário, *Balanced Scorecard* (BSC), indicadores financeiros e não-financeiros e avaliação e controle de serviços terceirizados, segregando as análises dos dados por categoria administrativa e por organização acadêmica das IPES.

Na pesquisa realizada por Dittadi (2008), o autor sugere novos estudos especialmente considerando outros contextos. Isso levou a que se propusesse a seguinte questão de pesquisa: Quais são as práticas de controladoria utilizadas no processo de gestão das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul? O objetivo geral do estudo é, portanto, descrever a utilização de práticas de controladoria em Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) localizadas no estado do Rio Grande do Sul, e os resultados obtidos são confrontados com os resultados da pesquisa realizada por Dittadi (2008) em IPES de Santa Catarina.

2 Referencial Teórico

2.1 Instituições de Ensino Superior Privadas

Conforme dados obtidos na página web do INEP (2011), o número de IES privadas no Brasil aumentou significativamente a partir da década de 1990, passando de 764 em 2008 para 2069 em 2009 (aumento de 171%). No RS existiam 38 IES privadas em 2008 passando para 97 em 2009 (aumento de 155%). O número de vagas oferecidas nas IPES também aumentou significativamente, passando de 570,3 mil em 1998 para 2,8 milhões em 2009 (aumento de 386%) no âmbito nacional, e de 54,4 mil em 1998 para 128,4mil em 2009 (aumento de 136%) no Rio Grande do Sul.

Rocha e Granemann (2003) afirmam que o acirramento da competição é evidente nas IES privadas, e que devem ser adotados procedimentos e ferramentas gerenciais contemporâneos, de forma a direcioná-las para o cumprimento dos seus objetivos estratégicos.

No que tange ao ambiente das IES privadas, Luz (2003, p. 1) menciona

que esse tipo instituição é uma das organizações cujo desempenho, no campo científico, educacional e tecnológico, tem uma relação direta com o progresso da humanidade. A universidade particular, além da preocupação nas áreas de educação e ciências, ainda deve estabelecer uma adequada gestão de recursos econômicos e financeiros objetivando a viabilização da estrutura necessária e o cumprimento das exigências emanadas das leis e regulamentos que regem a educação nacional.

Ferreira (2001, p. 14) constata que nos últimos anos as “IES estão passando por uma metamorfose estrutural [...] em que deixam de ser organizações tratadas à parte para serem administradas profissionalmente, assumindo responsabilidade social perante a comunidade. Moreira, Moreira e Palmeira (2009, p. 13) entendem que “hoje, para sobreviverem, as universidades são forçadas a tornarem-se proativas nas suas ações estratégicas, principalmente na identificação e satisfação das expectativas e necessidades de um mercado cada vez mais exigente”.

2.2 Modelo de Gestão

Para Nascimento *et al.* (2009, p. 50), modelo de gestão “é um conjunto de princípios e normas que orientam e facilitam a ação organizacional em cada fase da gestão para que a empresa alcance os seus objetivos”. Dentre os componentes do modelo de gestão se destacam: a definição das crenças e dos valores, o estabelecimento da filosofia, a determinação da missão, dos propósitos básicos e do modelo de gestão propriamente dito (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA (2004). O modelo de gestão, de acordo com Pereira (2001), formata o processo de gestão e os sistemas de informação, visando assegurar, dessa forma, a eficácia e, conseqüentemente, a continuidade da organização.

O modelo de gestão, fruto das crenças e valores dos seus proprietários e/ou principais gestores, interage com os demais subsistemas da empresa. Resumidamente, as principais interações observadas por Parisi e Nobre (2001) são: a) sistema de gestão: deve ser estruturado com base no processo de gestão definido no modelo de gestão; b) sistema organizacional: a estrutura organizacional deve refletir a definição de poder e responsabilidade estabelecida no modelo de gestão; c) sistema social: as regras do modelo de gestão impactam e orientam o comportamento dos gestores e, conseqüentemente, dos demais profissionais envolvidos com a empresa; d) sistema de informação: recebe os *inputs* do modelo de gestão no que se refere às regras específicas de qualidade e necessidade da informação, uma vez que esse sistema deve apoiar o processo de gestão e a avaliação de desempenho.

No âmbito universitário, a prática da gestão requer o entendimento da complexidade do conceito de gestão e a percepção de todos os sentidos e significados da universidade. Uma boa gestão universitária deve ter por base conhecimentos de sua história, seja em termos amplos ou específicos. A capacidade da avaliação crítica das práticas de gestão é um dos requisitos para a sua eficiência e eficácia.

Sampaio (1998) destaca que no setor privado de ensino superior, como em qualquer outro setor empresarial, o empreendimento tem custo de manutenção e de investimento e visa à obtenção de lucro para os seus proprietários. A criação de uma instituição de ensino superior privada se orienta pela lógica da existência de um mercado de ensino superior que preside a abertura de novos estabelecimentos e/ou novos cursos e atrair maior número de alunos significa manter o empreendimento e, fundamentalmente, aumentar o lucro dos proprietários dos estabelecimentos privados. Mesmo no caso das instituições de ensino comunitárias, confessionais e filantrópicas, sem fins lucrativos, há necessidade de demanda de alunos para que estas possam manter as atividades e a permanência no mercado.

2.3 Processo de Gestão

Pereira (2001) menciona que o processo de gestão deve estar estruturado na lógica do processo decisório, contemplando as fases de planejamento, execução e controle das atividades; e estar suportado por adequado sistema de informações. O planejamento, para Oliveira (2001, p.157), tem, teoricamente, a função de assegurar a eficácia organizacional “por meio da consideração cuidadosa de todos os fatores relevantes antes do momento da sua implementação”. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 36-37), “o planejamento orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos. Ele é responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos durante todo o processo de gestão empresarial”. Catelli *et al.* (2001) mencionam que o processo de gestão estrutura-se a partir dos planejamentos estratégico e operacional e em suas fases de execução e

controle. A execução das atividades é a etapa do processo de gestão na qual as transações acontecem. Segundo Santos (2010), a execução deve ser coerente com o planejamento estratégico e operacional, e provavelmente é a fase mais crítica dentro do processo.

Conforme Nascimento, Nascimento e Reginato (2009), esta fase proporciona à área de controladoria o cumprimento de uma das suas principais funções, qual seja, de alimentar o processo de decisão com informações detalhadas sobre suas ações e corrigir eventuais efeitos negativos sobre o resultado da entidade, levando em consideração o que foi planejado.

O controle, segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), é um poderoso aliado do gestor ao lhe prover informações sobre resultados e desempenhos, comportamentos e indicações sobre possíveis medidas corretivas a serem implementadas. Auxilia também no planejamento, pois fornece informações robustas sobre erros e acertos do passado.

2.4 Controladoria

Para Nascimento e Reginato (2009), os cenários em que ocorrem os negócios são cada vez mais dinâmicos, desafiando os gestores na sua missão de administrar e tomar decisões adequadas em tempo hábil. Nesse sentido, decidir é a tarefa mais importante em uma organização, sendo que o sucesso das decisões depende da habilidade do decisor em analisar as alternativas disponíveis para solucionar os problemas. Com isso, os autores propugnam que a área de controladoria promove de maneira sistêmica o controle e o monitoramento das informações, buscando subsidiar os gestores com informações que permitem o alcance das metas e objetivos planejados pela organização.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) asseveram que tradicionalmente o conceito de controladoria focalizava essencialmente a contabilidade, fortemente relacionada a controles financeiros, contudo, com o passar do tempo a controladoria tornou-se multidisciplinar, envolvendo conhecimentos relacionados a várias outras ciências, como administração, economia, estatística, psicologia e outras, que são empregadas conjuntamente com a contabilidade.

No âmbito das IES, segundo Machado e Machado (2010), a controladoria deve conhecer os objetivos prévios da organização para atuar no fornecimento das informações, considerando que os objetivos vão desde o aumento do faturamento, impulsionado pelo aumento de novos cursos de graduação, pós-graduação e extensão, até a redução de custos operacionais. Os autores argumentam que a forma de acompanhar os resultados se dá por meio de relatórios e informações controladas e geridas pela controladoria. Dessa forma, a controladoria deve captar dados nas diversas áreas e atividades da organização, processar, analisar e distribuir informações gerenciais úteis ao processo de gestão e de forma tempestiva, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão, tanto no controle financeiro como acadêmico das IES.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 346) argumentam que a missão da controladoria é “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”, visando garantir a sua continuidade. Para Nascimento e Reginato (2009), a área de controladoria tem como missão o estabelecimento de conexões do processo de gestão, elemento central da dimensão de controle de gestão, com as informações por ele requeridas, obtidas a partir do uso de sistema de informações que lhe possibilite exercer essa atividade.

Sob o ponto de vista de sua função, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008) entendem que a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos

vários departamentos ou áreas, no exercício de suas atividades. É ela que fornece os dados e as informações por meio de planejamento e pesquisa, visando subsidiar com informações que demonstram os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da entidade.

No ambiente das IES a controladoria é fundamental, pois representa o acompanhamento dos planos, objetivos e metas definidos em cada instância no contexto da organização. Ela deve promover a sinergia entre as áreas, assessorando a alta direção no estabelecimento de políticas de planejamento e controle eficazes, e que seja parte de um sistema global de informações de natureza permanente e integrada (LUZ, 2003).

Dentre as práticas e ferramentas que podem ser utilizadas pela controladoria encontram-se: a) ponto de equilíbrio; b) fluxo de caixa; c) *balanced scorecard* (BSC); d) indicadores não-financeiros; e) gestão tributária e planejamento tributário; e f) *business intelligence* (BI).

O ponto de equilíbrio refere-se ao nível ou volume de vendas de uma entidade em que não há lucro nem prejuízo operacional, ou seja, no qual os gastos totais são exatamente iguais às receitas totais em determinado período. À medida que o volume de operações se desloca acima do ponto de equilíbrio, surgem lucros crescentes, e abaixo desse ponto ocorrem prejuízos cada vez maiores (CAMARGO, 2007).

O fluxo de caixa, segundo Zdanowicz (2009, p. 19), é o “instrumento que permite ao administrador financeiro planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa para determinado período”. O autor enfatiza que o fluxo de caixa é o instrumento que relaciona o futuro conjunto de ingressos e de desembolsos de recursos financeiros pela empresa em determinado período. Segundo Dittadi (2008, p. 99), “um dos temores das IPES é que a inadimplência do aluno desestruture seu fluxo de caixa”.

O *balanced scorecard* (BSC) permite o exame das entidades sob quatro perspectivas básicas integradas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997). Complementa as medidas financeiras do desempenho passado com as medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro da organização, baseado na sua visão e estratégia.

No que tange aos indicadores não-financeiros, Celestino (2003) assinala que o seu uso mais significativo ocorreu após a disseminação na década de 1980 dos movimentos de qualidade originados nas indústrias japonesas. Kaplan e Norton (2007) entendem que os indicadores não-financeiros são ideais para apontar se as ações estão alinhadas com as estratégias da empresa, enquanto as medidas financeiras, mesmo as mais evoluídas como Valor Econômico Adicionado (EVA), refletem transações ocorridas (indicadores de ocorrência). Lacerda (2005) destaca como exemplos de indicadores não-financeiros nas IPES: índice de evasão de curso, índice de ocupação das turmas, índice de inadimplência por turmas, índice de atratividade do curso e projetos de pesquisa submetidos a órgãos de fomento.

Quanto à gestão e planejamento tributário, Nascimento *et al.* (2007) destacam que esta tornou-se essencial na busca de um menor custo tributário, mantendo a competitividade da organização. Para os autores, a controladoria deve manter as informações atualizadas, bem como oferecer alternativas e possibilidades para os gestores no sentido de buscar a melhor forma de tributação.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa realizada se situa no âmbito das pesquisas aplicadas, com abordagem quantitativa; descritiva, segundo seu objetivo; e pesquisa de campo (*survey*) quanto ao procedimento técnico (GIL, 2010).

A população do estudo é composta por 98 IPES com sede no estado do Rio Grande do Sul (INEP, 2010). Todos os dirigentes destas instituições foram contatados por telefone e aceitaram participar da pesquisa. Como 12 IPES possuíam o mesmo dirigente e estes informaram que a administração era centralizada, a população reduziu para 86 IPES. Foi então enviado questionário para a principal unidade ou unidade central das instituições, e dos 86 questionários enviados, 32 retornaram respondidos por responsáveis pela área administrativa, financeira, controladoria ou contábil das IPES, compondo a amostra do estudo.

Para a coleta dos dados adotou-se como base o instrumento elaborado por Dittadi (2008), o qual passou por adequações para atender aos objetivos deste estudo. O instrumento contém assertivas, perguntas abertas e fechadas. Para as assertivas foi utilizada escala do tipo *Likert* de 5 pontos, em que a pontuação 5 significa maior concordância por parte do respondente (MALHOTRA, 2006). Como o instrumento passou por adequações, este foi submetido a pré-teste com três gestores de IPES de outros estados (Mato Grosso do Sul, Santa Catarina e São Paulo), que fizeram sugestões de melhoria, as quais foram incorporadas ao instrumento, tendo esse sido configurado no *Google Docs*.

O tratamento dos dados foi efetuado utilizando técnicas estatísticas de distribuição de frequência, média, desvio-padrão. A tabulação dos dados foi efetuada mediante a utilização do *software* de análise estatística *SPSS (Statistical Package for Social Sciences for Windows)* Versão 19.0 e do *software* de planilhas eletrônicas *Excel* 2007.

4. Apresentação e análise dos dados

4.1 Caracterização das IPES

A categoria administrativa e a organização acadêmica das IPES constam na Tabela 1.

Tabela 1 - Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Organização Acadêmica	Particulares Privadas		C/C/F		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não-universitária	8	100,0	16	66,67	24	75,0
Universitária	0	0,0	8	33,3	8	25,0
Total	8	100,0	24	100,0	32	100,0

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os dados gerais das IPES podem ser visualizados na Tabela 2.

Tabela 2 - Dados Gerais das IPES por Categoria Administrativa

IPES em números	Privadas Particulares		C/C/F		Total	
	Quantidade	Média	Quantidade	Média	Quantidade	Média
Cursos de graduação	51	6	438	18	489	15
Cursos de pós-graduação (<i>Lato sensu</i>)	74	9	372	16	446	14
Cursos de pós-graduação (<i>Stricto sensu</i>)	0	-	39	2	39	1
Professores	693	87	6.230	260	6.923	216
Funcionários (inclusive professores)	962	120	9.029	376	9.991	312
Alunos (graduação e pós-graduação)	16.400	2.050	123.572	5.149	139.972	4.374
Campi/Unidades da IPES	12	2	55	2	67	2

Fonte: Dados da Pesquisa.

A coluna “média” da Tabela 2 é o resultado da divisão da quantidade pela amostra pesquisada. Exemplo: Média de Cursos de Graduação das IES PP = $51/8 = 6,37$ (arredondado = 6), sendo 51 o total de cursos indicados pelos respondentes e 8 a amostra de IES PP.

Na Tabela 3 são apresentados os indicadores das IES PP e IES C/C/F por categoria administrativa.

Tabela 3 - Indicadores Gerais das IPES por categoria Administrativa

Indicadores das IPES	Privadas Particulares	C/C/F	Total
a) Alunos (graduação e pós-graduação) / Professores	23,67	19,83	20,22
b) Professores / Funcionários Administrativos	2,58	2,23	2,26
c) alunos (graduação e pós-graduação) / Funcionários Administrativos	60,97	44,15	45,62
d) alunos (graduação e pós-graduação) / Cursos de Graduação e pós-graduação	131,20	152,56	149,70
e) alunos (graduação e pós-graduação) / <i>Campi</i> /unidade	1.366,67	2.246,76	2.089,13
f) Cursos de graduação e pós-graduação / <i>Campi</i> /unidade	10,42	14,73	13,96

Fonte: Dados da Pesquisa.

O item “a” da Tabela 3 aponta a quantidade de alunos por professor. Nota-se que nas IES PP o número de alunos por professor é 23,67 contra 19,83 nas C/C/F, significando que nas IES PP um professor atende 3,84 alunos a mais que nas C/C/F.

A relação entre professores e funcionários administrativos mostra que nas IES PP são necessários menos funcionários administrativos que nas IES C/C/F. Da mesma forma, o número de alunos por funcionários administrativos é maior nas IES PP do que nas C/C/F.

4.2 Perfil dos Respondentes

Solicitou-se aos respondentes que informassem os cargos que ocupavam. Os dados constam na Tabela 4.

Tabela 41 - Cargos ocupados pelos Respondentes da Pesquisa

Cargos ocupados pelos respondentes	Privadas Particulares		C/C/F		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Reitor ou Diretor	2	25,0	8	33,33	10	31,25
Gerente ou Diretor Financeiro	2	25,0	3	12,5	5	15,63
Contador ou Supervisor Contábil	0	0,0	5	20,83	5	15,63
Coordenador de Curso	3	37,5	4	16,67	7	21,88
Outros	1	12,5	4	16,67	5	15,63
Total Geral	8	100,0	24	100,0	32	100,0

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os respondentes também foram solicitados a informar as suas formações acadêmicas. Os dados constam na Tabela 5.

Tabela 5 - Formação Acadêmica dos Respondentes (Graduação)

Formação acadêmica dos respondentes - Graduação	PP		C/C/F		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Ciências Contábeis (CC)	4	50,0	11	45,83	15	46,88
Administração	1	12,5	6	25,00	7	21,88
Administração e CC	1	12,5	2	8,33	3	9,38
Direito	0	0,0	1	4,17	1	3,13

Administração, CC e Direito	0	0,0	1	4,17	1	3,13
Outros Cursos de Graduação	2	25,0	3	12,50	5	15,63
Total Geral	8	100,0	24	100,0	32	100,0

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se uma maior concentração de dirigentes formados em ciências contábeis (46,9%) e administração (21,9%). Trinta dirigentes possuem cursos de pós-graduação, sete dos quais com mestrado e doutorado. Estes dados contrariam a afirmativa de Machado (2008), pelo menos no Rio Grande do Sul, de que a maioria das IPES é dirigida por pessoas que não estão devidamente preparadas para gerir as entidades.

4.3 Análise dos Dados

Os respondentes foram questionados sobre a utilização de processos e/ou instrumentos de controladoria tratados no referencial teórico, a saber: a) ponto de equilíbrio; b) fluxo de caixa; c) *balanced scorecard* (BSC); d) indicadores não-financeiros; e) gestão tributária e planejamento tributário; e f) *business intelligence* (BI).

a) Ponto de equilíbrio

Foram apresentadas assertivas aos respondentes para investigar sobre a utilização do ponto de equilíbrio. A primeira refere-se ao cálculo do ponto de equilíbrio por curso e a segunda para toda a IES. Os dados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 - Ponto de Equilíbrio por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Ponto de Equilíbrio	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Neutro (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio-padrão
a) O ponto de equilíbrio é calculado por curso.							
Categoria Administrativa							
PP	62,50%	25,00%	0,00%	0,00%	12,50%	4,25	1,389
C/C/F	41,67%	12,50%	33,33%	0,00%	12,50%	3,71	1,367
Organização Acadêmica							
Universitárias	62,50%	0,00%	37,50%	0,00%	0,00%	4,25	1,035
Não-universitárias	41,67%	20,83%	20,83%	0,00%	16,67%	3,71	1,459
Total	46,88%	15,63%	25,00%	0,00%	12,50%	3,84	1,370
b) O ponto de equilíbrio é calculado para toda Instituição.							
Categoria Administrativa							
PP	62,50%	37,50%	0,00%	0,00%	0,00%	4,63	0,518
C/C/F	41,67%	20,83%	25,00%	8,33%	4,17%	3,88	1,191
Organização Acadêmica							
Universitárias	62,50%	0,00%	12,50%	25,00%	0,00%	4,00	1,414
Não-universitárias	41,67%	33,33%	20,83%	0,00%	4,17%	4,08	1,018
Total	46,88%	25,00%	18,75%	6,25%	3,13%	4,06	1,105

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os respondentes das IES PP concordam de forma total e parcial (87,5%) de que é efetuado o cálculo do ponto de equilíbrio por curso e são unânimes quanto ao cálculo para toda a IES. O mesmo não se observa em relação as IES C/C/F. Nas organizações universitárias e não-universitárias há um mesmo comportamento quanto ao cálculo do

PE por curso e um comportamento diferente em relação à toda a IES. Confrontando com os dados da pesquisa de Dittadi (2008), a prevalência do cálculo do PE nas IES catarinenses é para toda a instituição.

b) Fluxo de Caixa

Os respondentes foram solicitados a se manifestar sobre a adoção ou não de fluxo de caixa nas IPES. Conforme apresentado na Tabela 7, todos os respondentes afirmam que em suas respectivas IPES se adota o Fluxo de Caixa.

Tabela 7 - Adoção de fluxo de Caixa por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Na Instituição se adota o Fluxo de Caixa?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F	Universitárias	Não universitárias
Sim	100	100	100	100,0
Não	0	0	0	0,0
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Dados da Pesquisa.

Quanto à importância da utilização de fluxo de caixa nas operações diárias das IPES, a maioria dos respondentes considera muito importante ou importante a utilização do Fluxo de Caixa nas operações diárias da IPES (média 4,59). Nenhum respondente entende que não seja importante e apenas 8,33% ficaram neutros nessa questão. Nas IPES de Santa Catarina, a grande maioria dos gestores informou que utilizam essa ferramenta, ou seja, em 85,7% das instituições PP e em 93,3% das instituições C/C/F/PM (DITTADI, 2008). Os dados relevam, ainda, que mais de 95% dos respondentes das IPES não- universitárias afirmam que a eficiência do Fluxo de Caixa é excelente ou boa, revelando que há uma diferença entre as IPES universitárias e as não-universitárias.

c) Planejamento Tributário

Ao serem questionados sobre a adoção do Planejamento Tributário nas IPES, os gestores responderam o que segue na Tabela 8.

Tabela 8 – Adoção do Planejamento Tributário por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Na Instituição se adota o Processo de Planejamento Tributário?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F	Universitárias	Não universitárias
Sim	87,50	45,83	50,00	58,33
Não	12,50	54,17	50,00	41,67
Total	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

A adoção do Planejamento Tributário aparece de forma mais efetiva nas IES PP, pois 87,5% dos respondentes afirmam que o Planejamento Tributário é adotado em suas IPES, o mesmo ocorrendo nas IES C/C/F, porém, em menor escala. O estudo elaborado com IES de Santa Catarina (DITTADI, 2008) revela uma baixa adoção desse instrumento, especialmente nas IES PP.

Quanto à utilização do Planejamento Tributário como instrumento de suporte à gestão, 62,5% dos respondentes das IES PP concordam totalmente com a afirmação de que o planejamento tributário é efetivamente utilizado como instrumento de suporte à gestão nestas instituições; em apenas 16,67% das IES C/C/F houve concordância total e

em 37,5% discordância total. A média ponderada para as IES PP é 4,25, enquanto que nas IES C/C/F a média é 2,63 (escala de 1 a 5). A média ponderada nas IPES universitárias é 3,00 e nas não-universitárias 3,04, situando-se, portanto, em uma situação intermediária. A pesquisa de Dittadi (2008) revela que as médias nas IES de Santa Catarina são elevadas, independente da categoria administrativa da IES.

d) *Balanced Scorecard* (BSC)

A adoção do BSC nas IPES pode ser observada na Tabela 9.

Tabela 9 – Adoção do *Balanced Scorecard* por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Na Instituição se adota o <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F	Universitárias	Não universitárias
Sim	25,00	25,00	37,50	20,83
Não	75,00	75,00	62,50	79,17
Total	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

A adoção do BSC está presente em 25% das IES PP, mesmo percentual das IES C/C/F. Nas instituições universitárias o percentual de adoção do BSC é 37,5% e nas não-universitárias é de 20,83%. Em Santa Catarina apenas 6,7% das C/C/F/PM e 7,7% das universitárias adotavam o BSC, enquanto nas IES PP e não-universitárias a adoção se dá em cerca de 1/3, respectivamente.

Quando questionados sobre a importância do BSC, a maioria dos respondentes das IES PP (75%) e 54,17% das IES C/C/F o consideram muito importante ou importante no processo de gestão da instituição. Quando examinado por categoria acadêmica, observa-se que 87,5% dos respondentes das IPES universitárias e 50% dos respondentes das IPES não-universitárias consideram muito importante e importante o BSC no processo de gestão da instituição.

Embora boa parte dos gestores consultados entenda a importância do BSC, na maioria das IPES esse instrumento não é utilizado, o que pode revelar dificuldades na sua implementação.

Os gestores também foram questionados sobre a utilização do BSC como instrumento de apoio à gestão das IPES. As médias obtidas, pouco acima de 2, revelam a discordância dos gestores quanto à utilização do BSC na gestão das IPES.

e) Indicadores Não-Financeiros

Com a finalidade de identificar os indicadores não-financeiros utilizados em IPES do Rio Grande do Sul, utilizou-se no instrumento de pesquisa uma questão de múltipla escolha, cujas respostas estão expostas na Tabela 10.

Tabela 10 – Utilização de Indicadores Não-Financeiros na IPES por Categoria Administrativa

Os seguintes indicadores não financeiros são utilizados na Instituição:	PP		C/C/F		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Índice de ocupação de alunos por turma	6	18,75	21	21,21	27	20,61
Índice de inadimplência por cursos	8	25,00	17	17,17	25	19,08
Índice de evasão por cursos	5	15,63	16	16,16	21	16,03
Índice de matrículas efetivadas <i>versus</i> aprovações no vestibular	6	18,75	15	15,15	21	16,03

Índice professor/aluno	5	15,63	16	16,16	21	16,03
Índice professor/funcionário técnico administrativo	2	6,25	14	14,14	16	12,21
Geral	32	100,00	99	100,00	131	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nas IES PP o índice utilizado com maior frequência é o de inadimplência por cursos, seguido do índice de ocupação de alunos por turma e de matrículas efetivadas *versus* aprovação no vestibular. Nas IES C/C/F o índice adotado com maior frequência é a ocupação de alunos por turma, seguido do índice de inadimplência por cursos. Em termos gerais se destacam os índices de ocupação de alunos por turma e inadimplência por cursos. Estes dados se assemelham ao observado por Dittadi (2008) nas IES de Santa Catarina.

Sobre inadimplência, Schwartzman e Schwartzman (2002, p.25) mencionam que “a crescente participação de alunos de menor poder aquisitivo tem levado a índices de inadimplência próximos a 20% ao longo do semestre, dependendo da instituição”. Isso pode ajudar a explicar os resultados da pesquisa.

f) *Business Intelligence* (BI)

Outra informação requerida aos gestores das IES amostradas se referia à adoção da ferramenta BI. As respostas obtidas constam na Tabela 11.

Tabela 11 – Adoção do BI por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Na Instituição se utiliza software <i>Business Intelligence</i> (BI) no Processo de Gestão?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F	Universitárias	Não-universitárias
Não	62,50	79,17	87,50	70,83
Sim	37,50	20,83	12,50	29,17
Total	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

A ferramenta *Business Intelligence* (BI) é adotada no processo de gestão em 37,5% das IES PP e 20,83% das IES C/C/F. Por organização acadêmica, em apenas 12,5% das IPES universitárias e em 29,17% das IPES não-universitárias integrantes da amostra há a adoção desta ferramenta. Nas IPES em que os gestores responderam que adotam a ferramenta BI, esta é considerada importante e muito importante como elemento de suporte à sua gestão. Os gestores das IPES universitárias consideram-na muito importante.

O desconhecimento da ferramenta e o entendimento de que os benefícios de sua utilização não superam os custos inerentes, são apontados como principais causas de não adoção do BI nas IES pesquisadas. Nas IES C/C/F se destaca também a observação de que não há profissionais que a conheçam.

Quanto à eficiência do BI no processo de gestão, nas IES universitárias prevalece o conceito de excelente relacionado à eficiência do BI. Nas IES C/C/F o conceito excelente é atribuído por 60% dos gestores, enquanto 40% atribuem o conceito bom.

5 Conclusão

Esta pesquisa teve como objetivo geral investigar a utilização de práticas de controladoria na gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) localizadas no estado do Rio Grande do Sul.

Considerando as práticas de controladoria investigadas, constata-se que estas estão presentes em maior ou menor grau na gestão das IPES da amostra, cujos dirigentes possuem majoritariamente formação na área de ciências sociais,

especialmente contabilidade e administração, além de cursos de especialização. Resultados semelhantes haviam sido obtidos na pesquisa realizada por Dittadi (2008) em uma amostra de IPES de Santa Catarina.

A determinação do ponto de equilíbrio tem maior aplicação em instituições particulares privadas do estado Rio Grande do Sul frente a instituições equivalentes no estado de Santa Catarina. Já nas instituições C/C/F o cenário é diferente, havendo maior utilização em IPES do estado catarinense.

A maioria dos respondentes afirma que utiliza o fluxo de caixa em suas respectivas IPES e considera muito importante ou importante a utilização deste instrumento nas operações diárias em suas instituições, corroborando resultado do estudo realizado por Dittadi (2008) em IPES de Santa Catarina.

A utilização do planejamento tributário é bem mais efetiva nas IES PP se comparada com as IES C/C/F, e um pouco superior nas organizações acadêmicas não universitárias frente às universitárias. Contrariamente ao que ocorre no Rio Grande do Sul, na maioria das IES PP de Santa Catarina investigadas não se adota o planejamento tributário.

O *Balanced Scorecard* é adotado em 1/4 das IES PP do Rio Grande do Sul participantes do estudo, o mesmo ocorrendo nas IES C/C/F. Observa-se uma maior adoção do BSC nas instituições universitárias em relação as não-universitárias, embora os percentuais de adoção em ambas sejam relativamente baixos. O percentual de uso do BSC em IES PP de Santa Catarina é ligeiramente superior ao verificado em IES PP do Rio Grande do Sul, prevalecendo uma maior adoção em instituições não universitárias, segundo pesquisa de Dittadi (2008).

Com referência aos indicadores não-financeiros, nas IES PP o índice com maior frequência de utilização é o índice de inadimplência por cursos, seguido do índice de ocupação de alunos por turma e índice de matrículas efetivadas e aprovações no vestibular. Nas IES C/C/F o índice de ocupação de alunos por turma é o mais utilizado, seguido do índice de inadimplência por cursos. Nas IPES de Santa Catarina os índices mais utilizados, segundo os gestores, são: índice de ocupação das turmas por curso, índice de evasão de cursos e índice de inadimplência por curso.

A ferramenta *Business Intelligence* (BI) é adotada com maior frequência no processo de gestão das IES PP e das IPES não-universitárias integrantes da amostra, embora o percentual não seja expressivo. Esta ferramenta não foi objeto de estudo por Dittadi (2008).

Como recomendações para futuros estudos sugerem-se: a) investigar a utilização destas ferramentas de controladoria em IPES de outros estados da Federação; b) investigar a adoção de outras ferramentas de controladoria na gestão de IPES; c) desenvolver estudos comparativos entre o modelo e o processo de gestão adotados nas IES PP e C/C/F; e d) investigar a relação entre qualidade do ensino e desempenho econômico-financeiro das IPES.

Referências

ALMEIDA, Lauro B.; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos A. Controladoria. *In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

CAMARGO, Camila. **Planejamento financeiro**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Ibpex, 2007.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos A.; ALMEIDA, Lauro B. Sistema de Gestão Econômica. *In: Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

CELESTINO, M. S. **Utilização de Indicadores Financeiros e Não-Financeiros na Gestão de Hotéis do Rio Grande do Norte: Um Estudo Sob a Ótica do Balanced Scorecard**. Dissertação de Mestrado. In: Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. UNB, UFPB, UFPE e UFRN. 2003.

DITTADI, Jadir R. **Práticas de Controladoria Adotadas no Processo de Gestão de Instituições de Ensino Superior Estabelecidas no Estado de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). São Leopoldo, 2008.

FERREIRA, Leonardo N. **Controladoria e Modelo de Gestão Aplicado às Instituições de Ensino Superior**. Dissertação (Mestrado Executivo) – Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Rio de Janeiro, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e ilicitude. In: ROCHA, V. de Oliveira (org.) **Planejamento fiscal: teoria e prática**. 2.v. São Paulo: Dialética, 1998. p.145 - 158.

INEP. **Cadastro das Instituições de Educação Superior**. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>> Acesso em: 17 out. 2010.

_____. **Sinopses Estatísticas da Educação Superior: Ano de 2009**. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>> Acesso em: 16 jan. 2011.

KAPLAN, Robert S.; NORTON David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LACERDA, Daniel P. **No Sentido do Mundo dos Ganhos: Uma Proposta de Transição Através do Redesenho de Processos em uma Instituição de Ensino Superior**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

LOPES, Lila R. **O Marketing nas Instituições de Educação Superior Privadas da Bahia: Um Estudo Sobre o Nível de conhecimento e Potencialidade de Uso do Marketing, e Sobre as Aspirações e Necessidades dos Estudantes Candidatos**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2006.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: Na Coordenação dos Sistemas de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LUZ, Érico E. A controladoria como apoio à gestão em instituições particulares de ensino superior. **Revista do CRPR**, Vol. 136, 2003.

MACHADO, Lúcio S.; MACHADO, Michele R. R. Controladoria nas Instituições de Ensino Superior Privadas da Grande Goiânia: Estudo Envolvendo o Entendimento do Gestor *Versus* a Realidade da IES. In: **XIII SEMEAD Seminários em Administração**. São Paulo, 2010.

MACHADO, Luís Eduardo. **Gestão Estratégica Para Instituições de Ensino Superior Privadas**. 17ª ed. FGV Editora, 2008.

MALHOTRA, Naresh k. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

NASCIMENTO, Auster M.; LUZ, Maurício; GUIDOTTI, Rafael, REGINATO, Luciane. Gestão Tributária. In: **Controladoria: Um enfoque na Eficácia Organizacional**. Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato (organizadores). São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster M.; NASCIMENTO, Claudinei L.; REGINATO, Luciane. Modelo de Gestão. In: **Controladoria: Um enfoque na Eficácia Organizacional**. Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato (organizadores). São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster M.; OTT, Ernani; SILVA, Letícia M.; REGINATO, Luciane. Sistemas de Controles Internos. In: **Controladoria: Um enfoque na Eficácia Organizacional**. Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato (organizadores). São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. O Ambiente da Área de Controladoria. In: **Controladoria: Um enfoque na Eficácia Organizacional**. Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato (organizadores). São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, Planejamento de Lucro. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. Armando Catelli (coordenador). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Líliam Rodrigues de; PONTE, Vera Maria Rodrigues. O papel da controladoria nos fundos de pensão. Fortaleza: RCC – **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Controladoria Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir J. Eventos, Gestão e Modelos de Decisão. *In*: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** - GECON. 2ª. ed. Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. *In*: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROCHA, Carlos H.; GRANEMANN, Sérgio R. **Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROEHL, Anderson; Janice M.; BRAGG, Steven M. **Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades**. Tradução: Gloria Hillers de Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

SAMPAIO, Helena. O Ensino Superior Privado: Tendências da Última Década. *In*: **Documento de Trabalho NUPES/USP, 6/98**. São Paulo, 1998.

SANTOS, Roberto V. **Controladoria: Uma Introdução ao Sistema de Gestão Econômica** GECON. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHWARTZMAN, Jacques; SCHWARTZMAN, Simon. **O ensino superior privado como setor econômico**. 2002. Disponível em:
<<http://biblioteca.planejamento.gov.br/biblioteca-tematica-1/textos/educacao-cultura/texto-98-2013-o-ensino-superior-privado-como-setor-economico.pdf>> Acesso em: 10 mai. 2011.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de Caixa: Uma Decisão de Planejamento e Controle Financeiro**. 10. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2009.