

Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil.

Resumo

Este estudo tem como objetivo identificar a adoção de práticas de controladoria por Instituições Privadas de Ensino Superiores (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. As práticas de controladoria abordadas foram investigadas na literatura e submetidas à opinião de especialistas, com uso da metodologia *Delphi*. Para coleta de dados foi enviado um *link* e/ou formulário de questionário com escala *Likert* aos respondentes. Obteve-se uma amostra de 25 instituições. As práticas mais adotadas na gestão das IPES são: orçamento de capital, avaliação de desempenho, controle interno, orçamento operacional, análise sobre retorno do investimento e análise do valor presente. Em relação às atividades externalizadas nas IPES Com Fins Lucrativos as mais adotadas são a contabilidade, desenvolvimento de software e manutenção predial; já nas Sem Fins Lucrativos são manutenção predial, contabilidade, desenvolvimento de software e cobrança. Identificou-se associação entre a adoção de práticas de controladoria dos estágios da Contabilidade Gerencial e variáveis como porte, classificação administrativa e desempenho econômico. Há associação entre controle interno na proteção de ativos, sendo as IPES de Médio/Grande porte adotam tendem a adotar essa prática. Em relação à prática de análise custo-volume-lucro (CVL) há maior tendência de adoção por gestores das instituições com fins lucrativos; já o controle interno na proteção de ativos é adotado pela maior parte dos gestores das IPES que indicaram um desempenho econômico desfavorável. Quanto às práticas do terceiro e quarto estágios da Contabilidade Gerencial, para o custeio meta observou-se uma tendência de adoção pela maioria das IPES de Pequeno Porte.

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

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

1 INTRODUÇÃO

Embora exista uma diversidade de estudos que abordam a controladoria, para alguns autores ela se encontra em processo de consolidação de base teórica. Borinelli (2006) refere que existem lacunas na sua construção. No âmbito organizacional, Cruz (2009) enfatiza que a controladoria ganha cada vez mais relevância e que a maioria das pesquisas sobre controladoria são desenvolvidas nas empresas. Porém, sua aplicação não ocorre somente em organizações tradicionais. A utilização da controladoria na gestão das IES possibilita melhor controle e auxilia seus gestores na obtenção de melhores resultados econômicos.

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 que demanda a atenção de seus gestores são, em parte, decorrentes da reforma da educação 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. 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 lado, 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 põe em risco a capacidade de investimento no setor. Assim como as organizações de outros setores, as IES precisam obter recursos de diversas fontes para assegurar sua continuidade (SAMPALHO, 2011).

As IPES que compõem Região Centro-Oeste do Brasil, conforme MEC (2012), totalizam 256 instituições, predominando as faculdades com 226 unidades, seguidas por 14 universidades, 11 centros universitários e 5 institutos Federais. O estado de Goiás possui 81 IES, seguido por DF com 72, MT 59 e MS com 44 instituições. Tal 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 do alcance dos objetivos organizacionais. 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: Quais são as práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil? Como decorrência, este estudo tem como objetivo identificar a adoção de práticas de controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superiores (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil.

As contribuições desta pesquisa poderão ocorrer por duas vertentes: uma de ordem teórica e outra de ordem prática. Teoricamente, o estudo poderá contribuir para que se conheçam as práticas de controladoria desenvolvidas em instituições privadas de ensino superior (IPES), localizadas na região Centro-Oeste, além de servir como referência para estudos futuros que abordem este ou temas semelhantes. Para as instituições de ensino, essa pesquisa poderá servir como uma ferramenta de conhecimento das práticas adotadas em outras IPES pela abrangência deste estudo à região Centro-Oeste do Brasil, visto que não foram encontrados estudos semelhantes a esta pesquisa que permitam o conhecimento das práticas de controladoria adotadas pelas IPES da amostra da pesquisa.

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. Os termos Controladoria e Contabilidade Gerencial são utilizados com o mesmo sentido no presente texto, assim como nas abordagens das instituições de ensino superior os termos educação superior e ensino superior são usados quando se referirem às instituições de ensino superior (IES) no Brasil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Jalaliyoon e Taherdoost (2012) ponderam que o valor sobre as nações não só depende de recursos naturais, como também de pessoas, de gestão e de governo. Portanto, a educação exerce um papel fundamental no futuro das nações. Nesse sentido, Wu *et al.* (2012) defendem que as universidades desempenham um papel crítico no desenvolvimento nacional e global, considerando que o ensino superior é a chave para o talento e o fomento da alta tecnologia, construindo o caminho principal para melhorar a competitividade de uma nação.

As instituições de ensino superior, segundo Santos (2011), têm entre seus principais propósitos oferecer o terceiro grau (ensino superior) e viabilizar oportunidades de pesquisa e de extensão. As instituições particulares incluem as vinculadas às mantenedoras com fins lucrativos e as sem fins lucrativos, que equivalem-se ao modo filantrópico sendo chamadas Instituições Privadas Com Fins Lucrativos (CFL).

Quanto às categorias administrativas das IPES, a Lei das Diretrizes e Bases de Ensino (LDB) 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;

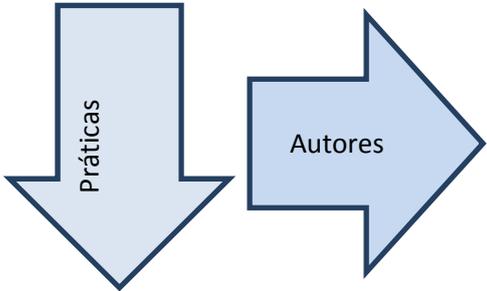
IV - filantrópica, na forma da lei.

A LDB 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 com características diferentes. 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.

O modelo de gestão define características que identificam uma organização. Frezzatti *et al.* (2009) definem que se trata de uma maneira própria, única, individual de cada empresa administrar seus próprios negócios. Quando estiver formalizado se torna visível, o que ocorre pelo desenvolvimento das ações dos controladores e dos gestores. Assim, a necessidade do gestor conhecer e apropriar-se de artefatos da gestão são essenciais para o desenvolvimento organizacional. Linhardt e Sundqvist (2004) asseveram que a controladoria teve origem nas corporações ferroviárias americanas na década de 1880. Estas corporações, consideradas como os primeiros usuários do conceito *controller*, nesse contexto associavam as funções contábeis e de controle patrimonial. Frezzatti *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 econômica-financeira para todos os *stakeholders*”.

Considerando o pronunciamento do *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), denominado *International Management Accounting Practices* (IMAP 1), emitido em 1998, Frezzatti *et al.* (2009) abordam a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios, são eles: Estágio 1 - antes de 1950, com foco na determinação de custos e no controle financeiro por meio do uso de orçamentos e de tecnologias de contabilidade de custos; Estágio 2 - de 1950 a 1965, com foco no fornecimento de informações para planejamento e no controle gerencial, por intermédio do uso de tecnologias, tais como a análise de decisão e a contabilidade por responsabilidade; Estágio 3 - de 1965 a 1985, com 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; e Estágio 4 – de 1985 até hoje, com 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.

Quadro 1 Quadro das práticas de controladoria pesquisadas



	Beuren, Grunow e Hein (2008)	Borinelli (2006)	Catelli <i>et al.</i> (2001)	Dittadi (2008)	Iltner 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 Kaizen								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: Elaborado pelos autores

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto ao método, é possível classificar o estudo como indutivo, pois as análises individuais podem conceber uma ideia geral sobre o assunto estudado. Para Lakatos e Marconi (2010, p. 68) “[...] parte de um processo mental por meio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral e universal, não contida nas partes examinadas”. Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva e

exploratória. De acordo com Gil (2010), a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição de características de determinada população.

A natureza desta 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”. 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, sendo utilizada como o melhor meio capaz de controlar o delineamento da pesquisa. Esta pesquisa classifica-se como um levantamento (Survey) para Hair Junior *et al.* (2007), pois o método de pesquisa Survey é um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos. Quanto aos procedimentos técnicos para coleta dos dados, utilizou-se o questionário. Para Vieira (2009) questionário é um instrumento de pesquisa constituído por uma série de questões sobre um determinado tema.

A elaboração do instrumento de pesquisa foi feito a partir das seguintes etapas: 1. revisão teórica para identificação sobre abordagens de autores que abordam o tema; e 2. elaboração de um conjunto de questões 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 construir o questionário para esta pesquisa, foram consultados os questionários utilizados nas pesquisas de Dittadi (2008), Wrubel (2009) e Santos (2011). Para testar a consistência do questionário inicial, foi calculado o *Alpha de Cronbach*. Obteve-se um Alpha com valor entre 0,799 e 0,862. Dessa forma, considera-se adequado o instrumento utilizado. 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.

Foram utilizadas perguntas com uso da escala intervalar, ou ponto, denominado escala de Likert. No escore de pontuação, a atribuição de valores de 1 a 4, sendo: o menor valor (1) que 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 à questão, permitindo dessa forma que não comprometesse a fidelidade dos dados (MALHOTRA, 2012).

Com a realização do cálculo do Alpha de *Cronbach*, para amostra da pesquisa, foi encontrado um valor de 0,736. Observa-se que o valor encontrado permite a validação do instrumento da pesquisa. Foi utilizada a tabulação cruzada (teste Qui-Quadrado) e Teste de Fisher para verificar a associação entre as categorias validadas da pesquisa e as 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. Além destas limitações, outro problema identificado durante a coleta de dados foi o fato da falta de interesse dos gestores das IPES contatadas em participar da pesquisa. Por se tratarem de instituições de ensino superior esperava-se uma maior participação, ainda que os resultados deste estudo pudessem contribuir com a gestão dessas instituições.

Com a análise de frequência foi possível observar os níveis de adoção das práticas pesquisadas e se agrupou as categorias (utiliza muito e utiliza plenamente). Desta forma, foi possível identificar os níveis de adoção das práticas conforme a categoria administrativa das IPES. A categoria (NS/NQR) e as categorias (não utiliza e utiliza pouco) foram desconsideradas deste contexto.

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 consultadas. Gil (2010)

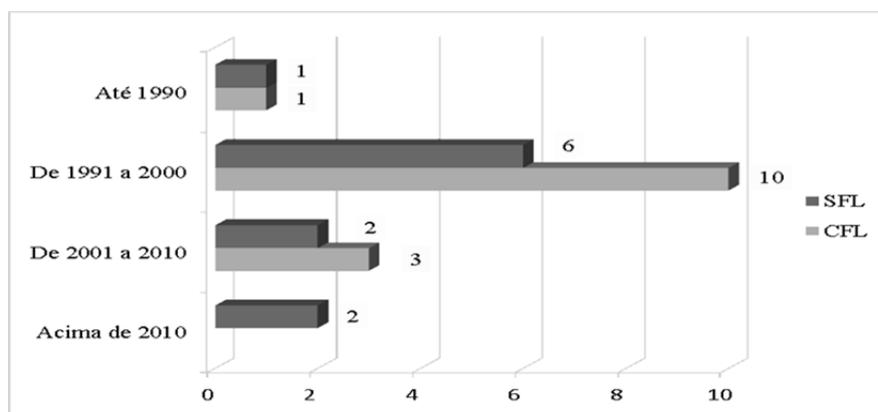
assevera que, dentre as limitações de um levantamento (Survey), encontra-se o risco de uma percepção distorcida que as pessoas têm acerca de si.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para identificar o porte das IPES pesquisadas adotou-se como *proxy* o número de alunos das 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 o somente o número mínimo de cursos não caracterizam uma IES com sendo de pequeno porte. Além dos critérios estabelecidos pelo MEC, esses autores consideraram, dentre outras variáveis, o número de alunos matriculados na instituição. Os cursos mais ofertados pelas instituições com fins lucrativos são aqueles para turmas de até 200 alunos. Nas instituições de pequeno porte são ofertados 21 cursos com até 200 alunos e 11 cursos com número de alunos entre 201 e 1.000. Nas instituições sem fins lucrativos, a exemplo das com fins lucrativos, as turmas de até 1.000 alunos prevalecem. Dessa forma, têm-se como maioria as IPES de pequeno porte na amostra da pesquisa.

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 1. Entre as instituições que compõem a pesquisa, a maior parte (64 %) foi criada entre 2001 a 2010; sendo, portanto, recentes. No período entre 1991 e 2010, observa-se o surgimento de um maior número de instituições CFL.

Gráfico 1 – Período de criação e a classificação administrativa das IPES



Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que o maior número de cursos oferecidos pelas instituições CFL é de graduação, enquanto se nota que para os cursos de pós-graduação (*stricto sensu*) há poucas ofertas, com apenas 2 cursos de mestrado: um de direito e outro de psicologia, mas ambos ofertados por uma instituição CFL. 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 1.

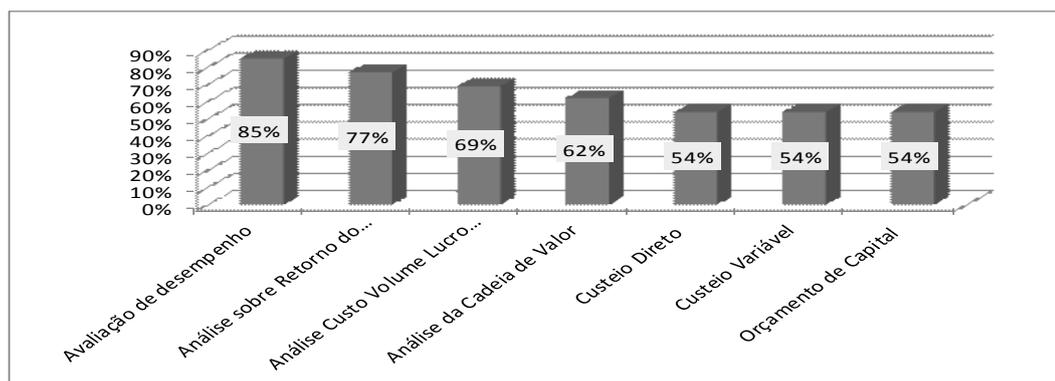
Tabela 1 – Cursos ofertados pelas IPES da amostra

Q.27 - Tipos de Cursos ofertados	CFL		SFL		Total
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência
Graduação	105	71,77	76	56	181
Tecnológico	16	12,9	5	4	21
Pós-Graduação (<i>Lato Sensu</i>)	20	12,90	54	40	74
Pós-Graduação (<i>Stricto Sensu</i>)	2	0,014	0	0	2
Total	143	100	135	100	279

Fonte: Elaborada pelos autores

Nas instituições sem fins lucrativos a avaliação de desempenho é apontada por 85% dos respondentes como uma das práticas mais adotadas nas instituições CFL e a análise sobre retorno do investimento (*Return on Investment – ROI*), por 76%. Das práticas mais adotadas pelas instituições SFL, o orçamento de capital foi indicado por 73% dos gestores da amostra, seguido por avaliação de desempenho, controle interno na proteção de ativos e orçamento operacional, como mostrado no Gráfico 2.

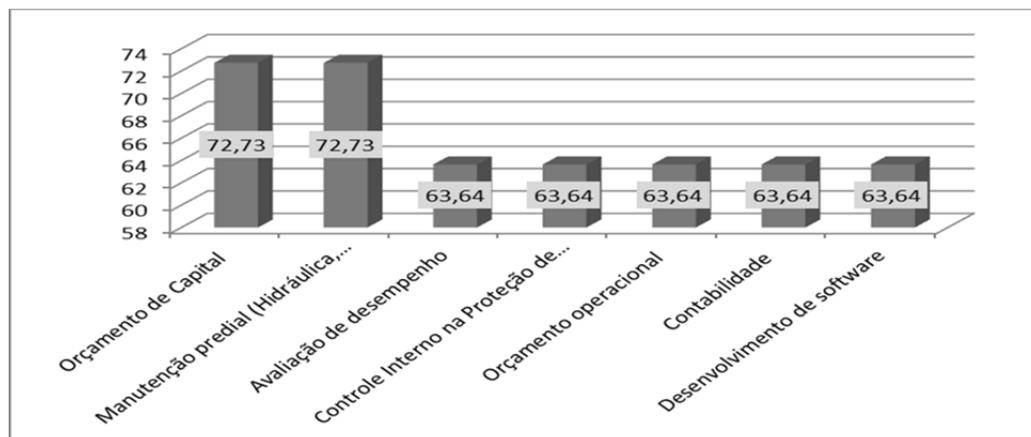
Gráfico 2 - Práticas de controladorias mais adotadas nas instituições CFL



Fonte: Elaborado pelos autores

Dentre elas, a avaliação de desempenho foi a prática mais adotada nas CFL e nas SFL, foi a segunda mais adotada. Orçamento de capital é identificado nos estudos de Dittadi (2008) com 67% de indicação. Esse autor identificou uma associação entre a adoção dessa prática e a quantidade de alunos da instituição. As práticas de controladoria mais adotadas nas SFL podem ser observadas, conforme Gráfico 3.

Gráfico 3 – Práticas de controladorias mais adotadas nas instituições SFL



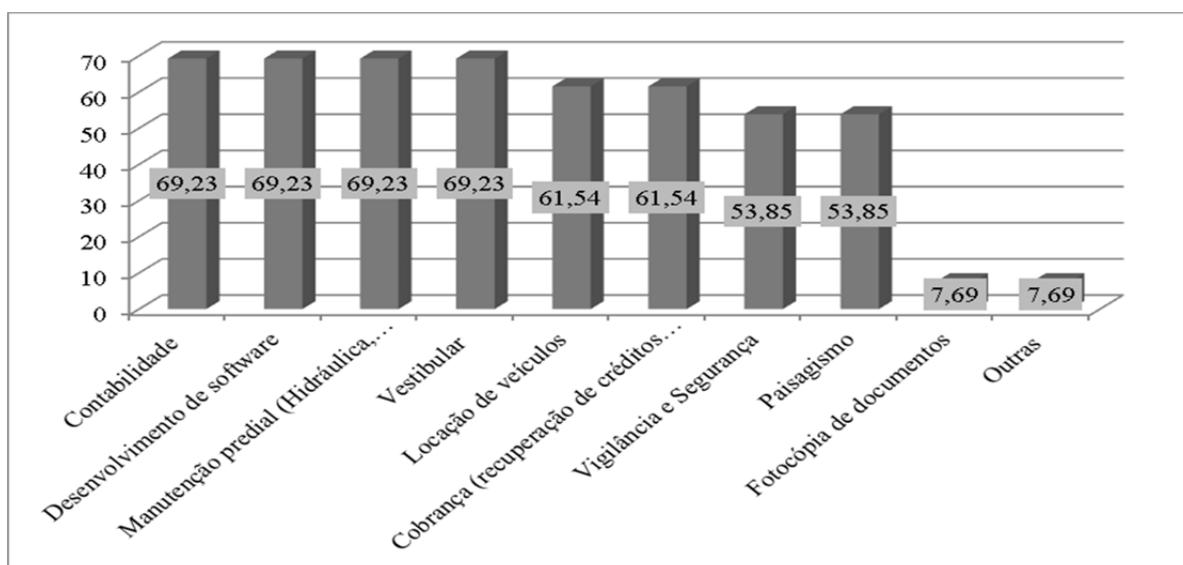
Fonte: Elaborado pelos autores.

Das práticas mais adotadas pelas instituições SFL, o orçamento de capital foi indicado por 73% dos gestores da amostra, seguido por avaliação de desempenho, controle interno na proteção de ativos e orçamento operacional. As práticas mais adotadas nas instituições sem fins lucrativos podem ser observadas, conforme o Gráfico 3.

De acordo com o Centro Nacional de Modernização – CENAM (2005), para os próximos 20 anos identificou-se uma tendência na utilização da externalização para 96% dos pesquisados. Nessa pesquisa do CENAM, as práticas adotadas mais 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%). As atividades relacionadas à externalização nas CFL identificadas nesta pesquisa podem ser observadas de acordo com o Gráfico 4.

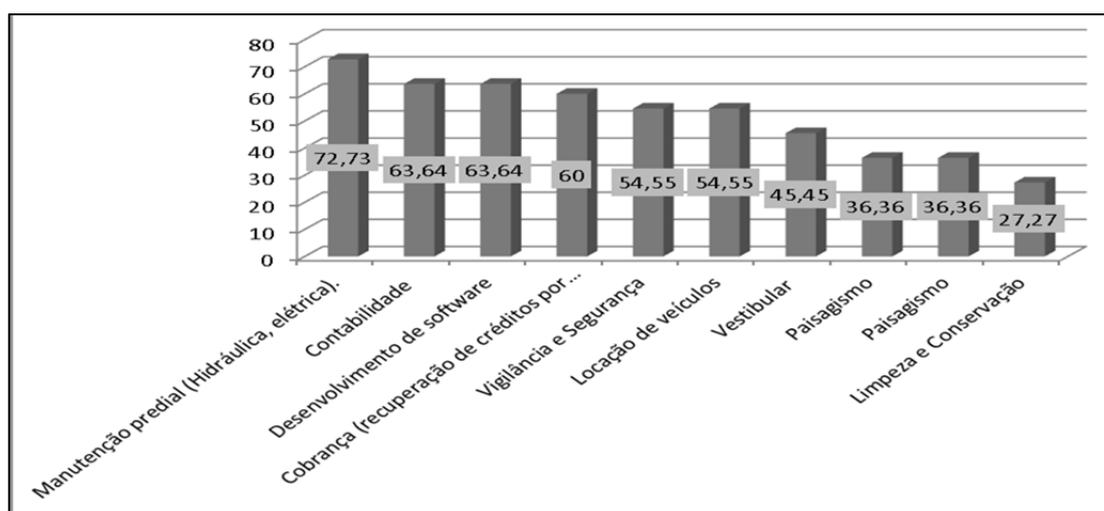
Gráfico 4 - Descrição da frequência de atividades terceirizadas nas CFLs



Fonte: Elaborado pelos autores.

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 procura 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. A seguir, são descritas as frequências de externalização adotadas nas instituições SFL, de acordo com o Gráfico 5.

Gráfico 5 - Frequência relativa de adoção de atividades terceirizadas nas IPES SFL



Fonte: Elaborado pelos autores.

Quanto à externalização nas instituições SFL, foi identificada como uma das atividades mais externalizadas a da manutenção predial, seguida da prática de desenvolvimento de software e da contabilidade. As variáveis de teste 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.

A classificação conforme os estágios da contabilidade gerencial pode ser verificada em estudos de Borinelli (2006), Soutes (2006), Frezatti *et al.* (2009), Soutes e Zen (2007) e Teixeira *et al.* (2013). Neste contexto considera-se ainda o agrupamento destas práticas de controladoria ou “artefatos” 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 desempenho econômico (favorável e desfavorável).

Os resultados dos testes para verificação entre as práticas do 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial podem ser observados, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Práticas de controladoria do 2º estágio da Contabilidade Gerencial, comparada ao porte.

Prática	Estágios		Porte		P value ajustado
	1º	2º	Pequeno	Médio/ Grande	
			(%)	(%)	
Controle interno na proteção de ativos		X	26,70	90,00	0,040

Fonte: Elaborada pelos autores

Das práticas de controladoria analisadas, relativas aos primeiro e segundo estágios da Contabilidade Gerencial, foi encontrado para a prática “controle interno na proteção de ativos” um valor de $P = 0,040$. Observa-se que as empresas de pequeno porte que adotam essa prática perfazem 27%, sendo 90% relativas a médio e grande portes. Esses valores identificados para essa prática de controladoria podem indicar uma maior adoção destas pelas IPES de médio/grande portes.

A Tabela 3 apresenta os resultados observados no teste das variáveis relacionadas ao 1º e 2º estágios da Contabilidade. Foi utilizada como variável de comparação a classificação administrativa das IPES.

Tabela 3 – Práticas de controladoria 2º estágio comparada à Classificação Administrativa

Prática	Estágios		Classificação Adm.		P value ajustado
	1º	2º	CFL	SFL	
			(%)	(%)	
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	61,50	10,00	0,029

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se um valor de $P = 0,029$ para a prática análise custo-volume-lucro (CVL), que indica associação entre a adoção desta prática e a classificação administrativa das IPES. Nota-se que esta prática supracitada é adotada por 61% dos gestores das instituições com fins lucrativos; o que representa, de certa forma, coerência, 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 associação entre a prática controle interno na proteção de ativos e o desempenho econômico, de acordo com dados dispostos na Tabela 4. A indicação de utilização dessa prática foi considerada por gestores entrevistados desempenho econômico desfavorável. Assim, IPES com desempenho desfavorável adotam mais a prática de controle interno na proteção de ativos.

Tabela 4 – Práticas de controladoria do 2º estágio, comparadas ao desempenho econômico

Prática	Estágios		Desempenho Econômico		P value ajustado
	1º	2º	Favorável	Desfavorável	
			(%)	(%)	
Controle interno na proteção de ativos		X	0,00	61,90	0,039

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na sequência, foi desenvolvida uma análise das práticas tomando como variável de comparação o porte das IPES, conforme pode ser acompanhado na Tabela 5.

Tabela 5 – Práticas de controladoria de 3º e 4º estágios comparadas ao Porte

Práticas	Estágios		Porte		P value ajustado
	3º	4º	Pequeno	Médio/Grande	
			(%)	(%)	
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	X		53,30	10,00	0,040

Fonte: Elaborada pelos autores

Foi observado um valor de $P = 0,040$, o qual indica a evidência de associação entre custeio meta e o porte das IPES. Essa adoção está relacionada às IPES de pequeno porte. Conforme observado na Tabela 6, foi identificado que 53% dos gestores adotam o custeio meta. Isso pode ser relacionado com o fato de que uma IES de menor porte tenha maior preocupação com custos, devido à sua menor capacidade para absorvê-los.

Não houve a ocorrência de valores de *P value* significativos que possam representar uma associação entre as variáveis classificação administrativa na adoção das práticas comparadas ao desempenho econômico das IPES.

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.

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 Contabilidade Gerencial indicam o quanto as instituições teriam de identificação com as características associadas ao primeiro e segundo estágios da Contabilidade Gerencial, o que denotaria o uso de técnicas mais simples de contabilidade gerencial. Isso em parte pode ser explicado pelo fato de serem instituições mais recentes, com técnicas de gestão talvez não plenamente desenvolvidas.

Reis e Teixeira (2013), ao pesquisar adoção de práticas de controladoria adotadas 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.

Das práticas do primeiro e segundo estágios, encontrou-se associação significativa para três dessas. Para os terceiro e quarto estágios da contabilidade gerencial foi identificada somente uma associação entre a prática custeio meta e porte das IPES, sendo que 54% dos gestores informaram adotar esta prática.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

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 de controladoria, práticas de controladoria e 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.

Foram obtidas 25 respostas de IPES. Quanto ao porte das IPES predomina as de pequeno porte. Em relação ao período de criação, observou-se um maior número de instituições entre os anos 1991 a 2000. As instituições sem fins lucrativos ofertam a maioria dos cursos de graduação.

As funções mais exercidas pelos respondentes são a de diretor geral. Predominam a formação de mestrado. O maior tempo de atuação no cargo é de até 5 anos.

Observou-se que as IPES não possuem outras fontes de receitas além da advinda do estudante. Também foi observado que a principal causa de evasão de cursos são as dificuldades financeiras. As práticas mais adotadas são a Avaliação de desempenho (85%), a Análise sobre Retorno do Investimento (*Return On Investment* – ROI – 77%), a Análise Custo Volume Lucro (CVL – 69%) e a Análise da Cadeia de Valor (62%). A externalização também é adotada e entre as atividades mais transferidas encontram-se a Contabilidade, o Desenvolvimento de software, Manutenção predial (Hidráulica, elétrica) e o Vestibular.

Ao pesquisar a associação entre práticas adotadas do 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial e características das IPES, encontrou-se para a prática controle interno na proteção de ativos associação com o porte e o desempenho das IPES. Foi identificado em relação aos gestores das IPES de Médio/Grande porte que 90% dos adotam essa prática, enquanto das IPES com desempenho desfavorável, 62% deles. 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-volume-lucro (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 Contabilidade Gerencial encontrou-se o custeio-meta associado com IPES de pequeno porte. Nota-se que a identificação desse resultado, diverge do que abordam alguns autores, uma vez que o custeio meta para Teixeira *et al* (2013), Soutes e Zen (2005) e Soutes (2006) é uma prática classificada no terceiro estágio da Contabilidade Gerencial, dessa forma tende a ser adotado por instituições de grande porte.

Uma das limitações desta pesquisa foi a pouca participação da população, apesar dos cuidados tomados 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.

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.

Os resultados identificados nessa pesquisa, como a associação entre a adoção do método de custeio meta, suscitam dúvidas. Quais as razões pela qual os respondentes entendem o custeio meta (*Target Costing*) como aplicável nas suas IPES, sendo estas de pequeno porte? 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 recomendação dessa pesquisa refere-se ao processo de externalização, para o qual se identificou que a contabilidade aparece como uma das atividades mais externalizadas no âmbito das CFL e em segundo lugar nas SFL. Assim, estudos futuros podem investigar porque essa atividade é preferencialmente externalizada?

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 de mar. 2013.

BEUREN, Ilse Maria; 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.congress USP.fipecafi.org/artigos82008/70.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2012.

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/rtpe/volumes/v14n2/10.pdf>. Acesso em: 10 maio 2012.

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.

BRASIL. **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.

BRASIL. **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.

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

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.

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.

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

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

HAIR JUNIOR Joseph F. *et al.* **Fundamentos de método de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

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

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, Cristopher 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.

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

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.

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.

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

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.

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

NEVES, Clarissa Eckert Baeta. **Ensino superior no Brasil: expansão, diversificação e inclusão**. Porto Alegre: UFRGS, 2012. Disponível em: www.ufrgs.br/geu/Artigos202012/Clarissa20Baeta20Neves. Acesso em 10 mai 2013.

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

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.

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

RAMOS, Alexandre Moraes; LOBO, Eduardo. Estratégias genéricas de competição praticas por IES privadas de pequeno porte. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTIÓN UNIVERSITARIA EM AMÉRICA DEL SUL. 10, 2010. **Balance y perspectiva 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.

REIS, Antonio Marcos; TEIXEIRA, Aridélmo. 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.

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, 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.

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/público/Dione_Soutes_diss.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2012.

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.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/351.pdf>. acesso em: 10 mai 2013.

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

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.

WRUBEL, Franciele. **Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras**. 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidades do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2006. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vínculos/tede/FrancieleWrubelCiênciasContábeis.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.

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.