

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

LÚCIO DE SOUZA MACHADO

**A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO DE
INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR DE GOIÁS: UM
ESTUDO SOB A ÓTICA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Centro
Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, como
requisito obrigatório para obtenção do título de mestre
em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil

São Paulo
2005

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

Reitor: Prof. Dr. Alfredo Behrens

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Alfredo Behrens

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. Anísio Candido
Pereira

FICHA CATALOGRÁFICA

M149c	<p>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 / Lucio de Souza Machado. - - São Paulo, 2005. 226 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil.</p> <p>Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap - Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica .</p> <p>1. Universidades e facultades particulares – Goiás – Controladoria.</p> <p style="text-align: right;">CDD 378.81</p>
-------	--

FOLHA DE APROVAÇÃO

LÚCIO DE SOUZA MACHADO

A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR DE GOIÁS: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito para obtenção do título de mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Carlos Hideo Arima
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira
Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP

Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil
Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 08 de agosto de 2005

Dedico este trabalho a minha família, razão da minha existência e energia para conclusão deste mestrado. E a minha querida Michele, para que sirva de inspiração em seus estudos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, pela vida e força nos momentos mais difíceis deste mestrado.

Na seqüência, gostaria de externar meus sinceros agradecimentos aos membros da minha família:

Felismar Almeida Machado (meu pai): pelo exemplo de coragem, luta e trabalho. Nunca deixou de ajudar seus filhos, mesmo em condições tão desfavoráveis financeiramente. Seu exemplo, indubitavelmente, jamais será esquecido.

Perpétua Silva Machado (minha MÃE): Sua morte prematura causou-nos extrema tristeza e solidão. Você MÃE, partiu enquanto eu fazia este mestrado. Destarte, onde estiver, gostaria de agradecer-te pela imensa ajuda que me foi dispensada, seja durante sua existência física ou espiritual. Sem você MÃE, jamais teria conseguido chegar até aqui. Obrigado, eternamente!

Eudes Dias Machado (meu irmão): obrigado pela imensa colaboração no decorrer desta luta, deixando muitas vezes seus próprios afazeres para ajudar-me neste sonho.

Helena Dias Machado (minha avó): pelo carinho, amor, preocupação e oração, que me impulsionaram nesta caminhada.

Aos colegas de mestrado, Amauri, Marcelo, Iolanda e todos os demais, meus sinceros agradecimentos.

Aos meus amigos, Eduardo, Suely, Valdir, Willian, Elder, Ary, Marilza e Selma, pela força incondicional, muito obrigado.

Agradeço também ao colega e amigo Liviel Floresta, pelo entendimento e ajuda diária, sempre me transmitindo energia e motivação. Sua luta e caráter são

exemplo para muitos e, principalmente, para mim. Também agradeço aos demais colegas da Floresta Auditores Independentes.

Agradeço ao Instituto Aphoniano de Ensino Superior pela primeira e inesquecível oportunidade de ingressar na fascinante carreira de docente.

Aos professores doutores Anísio Cândido Pereira e Carlos Hideo Arima, meu muito obrigado pelas valiosas sugestões quando do exame de qualificação de minha dissertação.

Ao Professor Dr. Antônio de Loureiro Gil (meu orientador)– não tenho palavras para exprimir meus agradecimentos, pois não só me orientou com presteza, mas foi meu amigo durante todos os momentos difíceis desta caminhada. Sempre pronto a me ajudar, nunca deixou de me ouvir nas mais diversas situações;

A todas as pessoas que dividiram comigo essa luta, meu muito obrigado!

***“Formatar o futuro é como viver
após a morte”.***

“É gerar a própria imortalidade”.

Antônio de Loureiro Gil

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo estudar a Controladoria das Instituições de Ensino Superior da grande Goiânia, quanto à geração de relatórios pelas áreas contábil e financeira. A Controladoria é entendida como a área principal de apoio à gestão, responsável pela sistematização das informações geradas pelas várias áreas da empresa, que nesta dissertação são as IESs. Na primeira parte da dissertação, é apresentada a revisão bibliográfica sobre os conceitos ligados a Controladoria, suas fases, bem como sua aplicação nas IESs. Em seguida, discutiu-se as IESs, num breve intróito histórico e, posteriormente, suas classificações como um sistema aberto, suas principais atividades, os subsistemas que as compõem e a discussão dos principais aspectos ligados a sua gestão. No tocante ao estudo, em si, utilizou-se da pesquisa descritiva e, como instrumento para operacionalização da mesma, o questionário, cujo conteúdo está dividido em 3 partes: parte 1) perfil das IESs; parte 2) entendimento do principal dirigente/gestor sobre conceitos ligados à Controladoria e; parte 3) à realidade das IESs no que tange a geração de relatórios contábeis e financeiros. Os dados coletados foram tabulados e analisados qualitativamente, tendo constatado que as IESs da grande Goiânia não têm um padrão de relatórios contábeis e financeiros. Observou-se também, que os gestores têm uma ótima visão acerca dos informativos ligados à Controladoria, bem como de conceitos inerentes à área, porém sua percepção não é totalmente confirmada na realidade, a qual se insere.

Palavras- chave: Universidades e faculdades particulares – Goiás (GO) - Controladoria.

ABSTRACT

The present research work aimed to study the Controller of College Teaching Institutions (IESs) in the metropolitan Goiânia, concerning the elaboration of reports by the accounting and financial departments. Controller is meant as the main area of support to the management, responsible for the systematization of information from the several areas of the enterprise, which in this dissertation are the IESs. In the first part of the dissertation, we present the bibliographic revision about the concepts concerned with the Controller, its phases, as well as its application in the IESs. Then, we discussed the IESs, in a brief historical beginning and, later, their classification as an open system, their main activities, the component sub-systems and the discussion of the chief features linked to their management. In the study itself, we used a descriptive research and, as its operational instrument, the questionnaire, whose content is divided into 3 parts: part 1) the profile of the IESs; part 2) the understanding of the chief director/manager about the concepts attached to the Controller and; 3) to the reality of the IESs about the generation of accounting and financial reports. The collected data have been qualitatively tabulated and analyzed, and we found that the IESs of the Metropolitan Goiânia do not have patronized accounting and financial reports. We also found out that the managers have an optimal view about the informatives linked to the Controller, as well as about the inherent concepts of the area, however their perception is not totally confirmed by the reality in which it is inserted.

Keywords: Private universities and colleges - Goiás (Brazil) - Controllershship.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Comparativo entre contabilidade financeira e Controladoria.....	43
Quadro 2	Ação e instrumento disponibilizado.....	47
Quadro 3	Processo de gestão e sistema de informações.....	59
Quadro 4	Área e subsistemas do sistema de informação de Controladoria.....	64
Quadro 5	Impacto da cultura organizacional sobre a elaboração e o alcance gerencial dos orçamentos.....	72
Quadro 6	Visão típica acerca do orçamento.....	73
Quadro 7	Evolução das instituições de ensino bem como do próprio ensino no Brasil.....	95
Quadro 8	Alguns pontos importantes do planejamento estratégico da escola.....	135
Quadro 9	IESs da grande Goiânia.....	145
Quadro 10	Instituições de ensino superior privada de Goiás listadas para pesquisa de campo.....	147
Quadro 11	Composição do questionário de pesquisa.....	150
Quadro 12	IESs que responderam a pesquisa de campo	152

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Crescimento das matrículas das IESs da grande Goiânia – período de 2000 a 2003.....	150
Gráfico 2	IESs que têm um setor de Controladoria.....	155
Gráfico 3	Quantidade de cursos.....	156
Gráfico 4	Número de Alunos das IESs.....	157
Gráfico 5	Perfil dos gestores respondentes da pesquisa.....	158
Gráfico 6	Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a afirmativa do gestor.....	174
Gráfico 7	Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a concordância ou não do gestor sobre as informações processadas com atraso.....	175
Gráfico 8	Distribuição das IESs quanto à contabilidade ser ou não processada internamente e a afirmativa do gestor.....	177
Gráfico 9	Distribuição das IESs ao fornecerem os relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado e a afirmativa da gestão.....	178
Gráfico 10	Distribuição das IESs quanto à elaboração de outros demonstrativos e a realidade da IES.....	180
Gráfico 11	Outros demonstrativos contábeis.....	181
Gráfico 12	Distribuição das IESs quanto ao setor contábil participar de decisões ao nível de diretoria e a realidade da IES.....	183
Gráfico 13	Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor.....	184
Gráfico 14	Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor acerca do papel da Controladoria.....	186
Gráfico 15	Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor acerca dos relatórios de custos existentes.....	187
Gráfico 16	Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor.....	189
Gráfico 17	Outros relatórios utilizados pelas IESs da grande Goiânia.....	190
Gráfico 18	Distribuição das IESs quanto a gestão preocupar-se em estabelecer um plano estratégico e operacional e a afirmativa do gestor.....	192
Gráfico 19	Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados e à afirmativa do gestor quanto à participação da Controladoria de finanças na geração de relatórios.....	193

Gráfico 20	Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados obtidos e à afirmativa da área de contabilidade e finanças.....	195
Gráfico 21	Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente à movimentação financeira e a afirmativa do gestor.....	196
Gráfico 22	Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa a respeito da geração de relatórios pela Controladoria.....	198
Gráfico 23	Distribuição das IESs quanto ao setor de finanças/tesouraria fornecer ou não demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa e a afirmativa do gestor.....	199
Gráfico 24	Distribuição das IESs ao concordarem ou não, se um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneização das informações e a afirmativa do gestor.....	201
Gráfico 25	Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor.....	202
Gráfico 26	Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor sobre tecnologia da informação.....	204
Gráfico 27	Distribuição das IESs quanto ao método utilizado na confecção dos relatórios contábeis e financeiros	205

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Usuários das informações contábeis.....	36
Figura 2	Estrutura de Controladoria.....	54
Figura 3	Modelo proposto do sistema de informações gerenciais.....	62
Figura 4	Papel da Controladoria no apoio ao processo de gestão.....	66
Figura 5	Esquema da contabilidade de custos.....	77
Figura 6	Insumos, produtos e clientes.....	102
Figura 7	IES e as variáveis ambientais.....	103
Figura 8	Divisão das IESs.....	104
Figura 9	Processo de decisão com foco em relatórios.....	111
Figura 10	Componentes de um sistema.....	114
Figura 11	Ambiente de um sistema empresarial.....	115
Figura 12	Instituições de ensino como um sistema aberto.....	116
Figura 13	As instituições de ensino no mercado e o ambiente.....	118
Figura 14	Modelo de gestão.....	130
Figura 15	Visão sistêmica de uma IES.....	130
Figura 16	Modelo de gestão da IES.....	131
Figura 17	Processo de gestão.....	132
Figura 18	Sistema de planejamento operacional da empresa ou área.....	136
Figura 19	Integração dos modelos de decisão, mensuração e informação.....	140

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Estado de Goiás e Brasil: Produto Interno Bruto.....	27
Tabela 2	Número e percentual de instituições, por organização acadêmica – Brasil – 2003.....	97
Tabela 3	Número e percentual das instituições, por categoria administrativa – Brasil – 2003.....	98
Tabela 4	Número e percentual de instituições privadas –Brasil – 2003	98
Tabela 5	Evolução do número de instituições por categoria administrativa / Brasil 1997-2003.....	99
Tabela 6	– Número de Instituições por Categoria Administrativa e Região Geográfica – Brasil – 2003.....	99
Tabela 7	Relação das 10 maiores instituições em números de matrículas na graduação presencial – Brasil – 2003.....	100
Tabela 8	Número de instituições de ensino superior em Goiás.....	148
Tabela 9	Número de matrículas das instituições de ensino superior privada da grande Goiânia – 2000 a 2003.....	149
Tabela 10	Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre conceitos básicos da Controladoria	159
Tabela 11	Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre os relatórios contábeis.....	160
Tabela 12	Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre relatórios de custos, finanças e orçamento empresarial	163
Tabela 13	Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre Controladoria e sistema de informações.....	165
Tabela 14	Distribuição das IESs em relação à realidade da contabilidade financeira...	166
Tabela 15	Distribuição das IESs em relação à realidade da contabilidade e análise de custos	168
Tabela 16	Distribuição das IESs em relação à realidade do planejamento e controle de resultados	169
Tabela 17	Distribuição das IESs em relação a importância de um setor de Controladoria e o sistema de informação	171
Tabela 18	Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a afirmativa do gestor.....	173

Tabela 19	Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a concordância ou não do gestor sobre as informações processadas com atraso.....	175
Tabela 20	Distribuição das IESs quanto à contabilidade ser ou não processada internamente e a afirmativa do gestor.....	176
Tabela 21	Distribuição das IESs ao fornecerem os relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado e a afirmativa da gestão.....	178
Tabela 22	Distribuição das IESs quanto à elaboração de outros demonstrativos e a realidade da IES.....	179
Tabela 23	Distribuição das IESs quanto ao setor contábil participar de decisões ao nível de diretoria e a realidade da IES.....	182
Tabela 24	Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e à afirmativa do gestor.....	184
Tabela 25	Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e à afirmativa do gestor acerca do papel da Controladoria.....	185
Tabela 26	Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor acerca dos relatórios de custos existentes.....	187
Tabela 27	Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor.....	188
Tabela 28	Distribuição das IESs quanto à gestão preocupar-se em estabelecer um plano estratégico e operacional e à afirmativa do gestor.....	191
Tabela 29	Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados e à afirmativa do gestor quanto à participação da Controladoria de finanças na geração de relatórios.....	193
Tabela 30	Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados obtidos e à afirmativa da área de contabilidade e finanças..	194
Tabela 31	Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa do gestor.....	196
Tabela 32	Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa a respeito da geração de relatórios pela Controladoria.....	197
Tabela 33	Distribuição das IESs quanto ao setor de finanças/tesouraria fornecer ou não demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa e a afirmativa do gestor.....	199

Tabela 34	Distribuição das IESs ao concordarem ou não, se um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneização das informações e a afirmativa do gestor.....	200
Tabela 35	Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor	202
Tabela 36	Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor sobre tecnologia da informação.....	203
Tabela 37	Distribuição das IESs quanto ao método utilizado na confecção dos relatórios contábeis e financeiros.....	205

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Activity Based Costing (custeio baseado em atividades)

AO – Ação de Otimização

AUDEQ – Auditoria da Decisão via Exceção Quantificada

DEQ – Decisão via Exceção Quantificada

DFC- Demonstração do Fluxo de Caixa

ESPM – Escola Superior de Propaganda e Marketing

FCS – Fator Crítico de Sucesso

FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

IBMEC – Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais

ID – Indicador e Desempenho

IES – Instituição de Ensino Superior

IESs – Instituições de Ensino Superior

IF – Indicador de Falha

INEP – Instituto Nacional de Ensino e Pesquisa

MEC – Ministério da Educação

MP – Medida de Proteção

PIB – Produto Interno Bruto

SEPLAN – Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento

SIC – Sistema de Informações Contábeis

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

SPOF – Single Point of Failure

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	22
1.1	Problema de pesquisa	24
1.2	Objetivo	24
1.2.1	Objetivos principais	24
1.2.2	Objetivos específicos	25
1.3	Justificativa	25
1.3.1	Justificativa em relação ao Estado de Goiás	27
1.4	Hipótese	28
1.5	Método e metodologia da pesquisa	28
1.6	Delimitação da pesquisa	30
1.7	Estrutura da dissertação	30
2	CONTROLADORIA	32
2.1	Filosofia da empresa	32
2.1.1	Missão	32
2.1.2	Crenças e valores	33
2.1.3	Eficácia e eficiência	33
2.2	A Controladoria e a contabilidade	35
2.2.1	Controladoria como ramo do conhecimento	38
2.2.2	Controladoria como unidade administrativa	39
2.2.3	Os desafios para a Controladoria e para a contabilidade	40
2.2.4	A contabilidade como instrumento de gestão	40
2.2.5	Áreas ligadas à Controladoria	43
2.3	Conceitos aplicados à Controladoria	44
2.3.1	Controladoria e a meta empresarial	45
2.3.2	Missão, objetivos e responsabilidades da Controladoria	46
2.3.3	Funções da Controladoria e do <i>controller</i>	48
2.3.3.1	Subsidiar o processo de gestão	48
2.3.3.2	Apoiar a avaliação de desempenho	49
2.3.3.3	Gerir os sistemas de informações	49
2.3.3.4	Atendimento aos agentes de mercado	50

2.3.4	Instrumentos de Controladoria	52
2.3.5	Estrutura de Controladoria	53
2.3.6	Relatórios de Controladoria	55
2.3.6.1	Relatórios contábeis – obrigatórios	56
2.3.6.2	Relatórios gerenciais	57
2.3.7	Sistema de Informações	57
2.3.7.1	Sistema de informações contábeis	59
2.3.7.2	Sistema de informações gerenciais	62
2.3.7.3	Sistema de Informações de Controladoria	64
2.3.8	Novos limites para a Controladoria	65
2.4	Controladoria na gestão da empresa	66
2.4.1	Planejamento	67
2.4.2	Execução	70
2.4.3	Controle	71
2.4.3.1	Área contábil e financeira no processo de controle	74
2.4.3.2	Sistemas de limites	74
2.4.3.3	Sistema de controle interativo	75
2.4.3.4	Contabilidade de custos como ferramenta de controle	76
2.4.4	Auditoria	78
2.5	O futuro da Controladoria	79
2.6	A metodologia DEQ e a Controladoria	80
2.6.1	Conceito e pressupostos da DEQ	80
2.6.2	A Controladoria apoiada na DEQ	82
2.7	A Controladoria nas instituições de ensino	83
2.7.1	Sistema de informações de Controladoria nas IESs	84
2.7.2	Implantação de um modelo de Controladoria para IES	85
2.7.2.1	Orçamento e controle orçamentário	86
2.7.2.2	Sistema de informações gerenciais	87
2.7.2.3	Avaliação e análise de custos e despesas	89
2.7.2.4	Vantagens em implantar uma Controladoria – IES	89
2.8	Síntese do capítulo	91
3	INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR	92
3.1	Breve histórico sobre a Universidade	92

3.2	Instituições de ensino superior no Brasil	94
3.3	Instituições de ensino superior privada	100
3.3.1	Conceito de atividades	104
3.3.1.1	Ensino e pesquisa	105
3.3.1.2	Formação profissional	107
3.3.1.3	Extensão universitária	108
3.3.1.4	Atividade contábil e financeira	109
3.4	Breve conceito sobre a administração de uma IES	111
3.5	IES – requisitos organizacionais: especificações e funcionalidades (idéia de processo e produto)	112
3.6	Visão sistêmica de uma instituição de ensino superior	114
3.6.1	Subsistema institucional	118
3.6.2	Subsistema organizacional	119
3.6.3	Subsistema social	120
3.6.4	Subsistema formal	121
3.6.5	Subsistema de gestão	122
3.6.6	Subsistema de informação	123
3.7	Missão e responsabilidade social da instituição de ensino superior	124
3.8	Gestão de instituição de ensino superior	126
3.8.1	Modelo de gestão	128
3.8.2	Processo de gestão	131
3.8.2.1	Planejamento estratégico e operacional	133
3.8.2.2	Execução	136
3.8.2.3	Controle	137
3.8.2.4	Auditoria	138
3.8.3	Modelo de decisão	140
3.8.3.1	Decisão/projeto/incerteza/risco	141
3.8.3.2	Dado/informação e conhecimento	142
3.9	Síntese do capítulo	143
4	DA PESQUISA E SEU RESULTADO	144
4.1	Universo e amostra	144
4.1.1	O contexto pesquisado – outros dados das IESs	147
4.2	Elaboração do instrumento de pesquisa	150

4.3	Aplicação do pré-teste.....	151
4.4	Coleta e tratamento dos dados	153
4.5	Análise dos resultados	153
4.5.1	Considerações iniciais.....	153
4.5.2	Perfil das IESs participantes da pesquisa	154
4.5.3	O gestor da IES e a Controladoria contábil e financeira.....	158
4.5.3.1	Conclusões sobre os conceitos básicos ligados à Controladoria	159
4.5.3.2	Conclusões sobre os relatórios contábeis	160
4.5.3.3	Conclusões sobre os relatórios de finanças (custos, análise de custos e orçamento empresarial)	162
4.5.3.4	Conclusões sobre a importância da Controladoria e do sistema de informações	165
4.5.4	Os Gestores das IESs e a realidade da Controladoria de contabilidade e finanças	166
4.5.4.1	A contabilidade financeira nas IESs	166
4.5.4.2	Relatórios de custos e análise de custos	168
4.5.4.3	Planejamento e controle de resultado nas IESs.....	169
4.5.4.4	Controladoria e sistema de informações	171
4.5.5	Análise: Entendimento do gestor <i>versus</i> realidade da IES.....	172
4.5.5.1	Considerações sobre o processo de análise empregado.....	172
4.5.5.2	Tempestividade das informações contábeis e financeiras	173
4.5.5.3	Realidade dos relatórios processados nas IESs	179
4.5.5.4	A contabilidade na gestão das IESs.....	182
4.5.5.5	Orçamento empresarial aplicado as IESs	183
4.5.5.6	A contabilidade de custos e análise de custos nas IES.....	186
4.5.5.7	Planejamento e controle nas IESs.....	191
4.5.5.8	Relatórios da área financeira.....	195
4.5.5.9	Setor de Controladoria	200
4.5.5.10	Sistema de informações nas IESs.....	202
4.6	Síntese do capítulo.....	206
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	207
5.1	Conclusão quanto ao problema de pesquisa	207
5.2	Conclusão quanto aos objetivos.....	208

5.3	Conclusão quanto à hipótese levantada.....	210
5.4	Limitação da pesquisa.....	211
5.5	Recomendações para novas pesquisas.....	211
	REFERÊNCIAS.....	213
	OBRAS CONSULTADAS	219
	APÊNDICE A – Carta de apresentação da pesquisa	222
	APÊNDICE B – Questionário de pesquisa.....	223

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas as Ciências Contábeis vêm passando por várias transformações de ordem estrutural e conceitual. O avanço das pesquisas na área começa a ganhar dimensões interessantes, e tem produzido vários trabalhos de considerável valor, tanto para o ambiente profissional quanto acadêmico.

Os programas de mestrado em contabilidade, de um modo geral, ainda são escassos no contexto brasileiro, porém, notáveis contribuições vêm surgindo nas áreas de contabilidade gerencial, contabilidade de custos, teoria da contabilidade, didática em contabilidade, contabilidade ambiental, capital intelectual e Controladoria.

Dentre as áreas citadas, é destacada a Controladoria, por ser o objeto de investigação deste trabalho, notadamente no que tange às informações geradas aos administradores ou gestores, pela área de contabilidade e finanças nas Instituições Privadas de Ensino Superior, delimitadas na grande Goiânia.

A contabilidade para fins de tomada de decisão vem ganhando destaque em razão do acirramento da concorrência e do livre mercado. No âmbito da academia, ela é veementemente discutida, surgindo contribuições relevantes para o aperfeiçoamento das técnicas de gerenciamento. A Controladoria, por ser uma área ligada à contabilidade, teria que trabalhar com o objetivo central de transformar os dados gerados na Instituição, nas áreas financeira e contábil em importantes informações aos gestores.

Outrossim, a parte financeira, sem a qual nenhuma organização prospera, será reportada na premissa de que, sem uma boa gestão contábil e financeira, o negócio pode necessitar de uma atenção maior. Como a continuidade é o objetivo primordial de toda empresa e, segundo Rozo (2005), é decorrência direta de sua capacidade de atender necessidades e desejos da sociedade onde está inserida, através da geração de produtos e serviços a preços mais competitivos, deve ser também objeto de estudo da Controladoria. Destarte, contar com relatórios confiáveis da contabilidade e finanças é imprescindível.

Devido à variabilidade de atividades existentes nas universidades e faculdades como graduação, pós-graduação (especialização, mestrado, doutorado), atividades de extensão, dentre outras, é importante focar em áreas que são básicas para garantir a eficácia do negócio.

A Controladoria vem contribuindo com o crescimento das organizações, mediante seu objetivo de levantar, ordenar, analisar e oferecer informações fidedignas ao gestor. Nas IESs, não é diferente, exigindo do profissional ligado a Controladoria conhecimentos de diferentes áreas, desde Ciências Sociais (contabilidade, administração, sociologia, psicologia, direito) até Ciências Exatas (engenharia de produção, engenharia de alimentos, engenharia de computadores, estatística, matemática, etc.).

Devido, sobretudo, a esta variedade de conhecimentos, pretende-se estudar o resultado gerado por essas duas áreas, que são consideradas pelo pesquisador aquelas balizadoras do processo de gestão, que na visão de Antônio de Loureiro Gil, congrega o planejamento, a execução, o controle e, por fim, a auditoria.

Quando se fala em finanças, de imediato pensa-se em planejamento financeiro, gerenciamento de projetos, gerenciamento dos ativos de curto e médio prazos, análise de investimentos, enfim, de uma séria de atividades. No contexto das IESs, será observada a parte que trata especificamente da análise de custos, planejamento e controle de resultado ou orçamento e apuração de indicadores de desempenho.

A gestão da empresa deve ser apoiada por uma boa Controladoria que transforma dados esparsos em informações fidedignas, auxiliando a alta administração nas tomadas de decisões. Porém, devido à pouca importância que se dá a uma contabilidade voltada a gestão – inclusive auxiliando a parte financeira em suas análises - o estudo da contribuição da Controladoria focado nestas duas áreas (contabilidade e finanças) é um desafio a enfrentar.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Com a evolução do instrumental de gestão, as organizações vêm buscando se inserir em um contexto de modernidade que lhes faculte a obtenção de ganhos em eficiência, eficácia, economicidade e segurança. Para tanto, busca-se o entendimento da participação da Controladoria no ambiente decisório das IESs– Instituições privadas de ensino superior da grande Goiânia.

As instituições de ensino superior de caráter particular têm crescido consideravelmente em todo território brasileiro. Em função disso surgiu o interesse pelo estudo da parte gerencial destas organizações que, em decorrência da sua importância no contexto socio-econômico-cultural do país, tornar-se um desafio inaudito.

Nesta linha de pensamento, a pesquisa buscará responder às seguintes questões: **Existe um modelo na integração das Controladorias – finanças e contabilidade – na produção de relatórios e/ou informações para a gestão das Instituições de Ensino Superior? Qual a percepção do gestor sobre a importância dessas áreas para a Instituição, segundo a ótica de Controladoria?**

1.2 OBJETIVO

Para melhor apresentação deste trabalho, optou-se por dividir os objetivos em principais e específicos, como segue:

1.2.1 Objetivos principais

Os objetivos principais são:

- identificar o estágio da Controladoria, segundo as áreas de contabilidade e finanças, na geração de relatórios e/ou informações à alta direção das instituições privadas de ensino superior da grande Goiânia;

- esclarecer a visão do gestor quanto à importância das informações geradas pelas áreas contábil e financeira das IESs, com ênfase no conceito de Controladoria.
- determinar o estágio de um modelo existente na integração da Controladoria com alta administração nas IESs, no tocante à tomada de decisão.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- identificar, analisar e avaliar a natureza dos relatórios processados nas Controladorias – contabilidade e finanças para a alta direção das entidades de ensino superior;
- apresentar uma visão geral do processo de Controladoria adotadas nas IESs, possibilitando confrontar com material acadêmico analisado;
- contribuir para novos projetos de pesquisas na área de gestão de Instituições de Ensino Superior, principalmente no tocante ao estudo de um modelo de Controladoria aplicado a elas.

1.3 Justificativa

Na concepção de Nakagawa (1993), a eficácia de uma empresa está no cumprimento de sua missão e na garantia de continuidade. Para que isto ocorra depende da interação da empresa com o ambiente onde atua, satisfação dos clientes (alunos), funcionários, proprietários, comunidade e governo.

Para que a empresa se torne cada vez mais eficaz, seu processo de gestão deve se empenhar sempre na obtenção de melhores resultados, o que é, indubitavelmente, a principal medida de sucesso empresarial, pois pensar em otimizar o resultado da organização é pensar em Controladoria.

Corroborando essa afirmativa, Tung (1976, p. 27), afirma que “para que a empresa consiga maior lucro, cada setor de atividade deverá procurar aplicar métodos eficientes, a partir de uma análise acuradamente elaborada.” Neste sentido, a instituição de ensino superior que possuir uma boa base de Controladoria na área de contabilidade e finanças, terá melhores condições de desenvolver um adequado modelo de gestão.

A pesquisa proposta busca destacar o papel de Controladoria, focando nas áreas contábil e financeira, que na visão do pesquisador são essenciais na obtenção do sucesso empresarial, pois se bem coordenadas são fortes instrumentos no processo de gestão. A geração de relatórios para a direção/gestão, bem como o estudo do entendimento do gestor quanto à importância do mesmo, serão os pontos de relevo desta pesquisa.

A importância do estudo está na necessidade de se levantar o estágio da Controladoria em instituições de ensino superior privadas, no tocante à geração de relatórios e/ou informações contábeis e financeiras a alta direção da Organização, bem como para os gestores da atividade fim. Frisa-se que o universo, (IESs privadas), ainda é pouco explorado pelos pesquisadores, portanto, é um desafio estudar suas particularidades.

A pesquisa não tem a intenção de propor um modelo de Controladoria para as IESs, mas apenas caracterizar sua participação no processo decisório. A seguir é apresentado um elenco de outras justificativas para o desenvolvimento desse projeto:

- oferecer novos caminhos aos gestores de instituições de ensino superior no tocante à utilização de informações para tomada de decisão;
- focar as áreas de contabilidade e finanças no processo de Controladoria das IESs, buscando enfatizar a participação proativa na geração de informações;
- possibilitar a comparabilidade da realidade observada nas IESs da grande Goiânia, com o que vem sendo praticado em outros estados, bem como permitir o cotejamento com outros tipos de negócio. Com isso, impulsionar novas pesquisas na área;

- fomentar a pesquisa acadêmica envolvendo a Controladoria no Estado de Goiás, que ainda é muito pequena, para não dizer inexistente.

1.3.1 Justificativa em relação ao Estado de Goiás

Segundo informações obtidas no *site* da Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento de Goiás – SEPLAN, acessado no dia 16 de maio de 2005, o estado de Goiás é a 10^a economia brasileira, com um PIB de R\$ 25.048 milhões, que representa 2,09% do PIB brasileiro.

O PIB¹ de Goiás cresceu em 2001 a uma taxa de 4,32%, contra 1,31% registrado para o país. Este crescimento demonstra o quanto o estado de Goiás vem destacando no cenário brasileiro. Em 2002, o percentual de crescimento observado em Goiás, na ordem de 4,90% foi superior a média nacional em quase três vezes (1,93%). Ressalta-se que não há, ainda, dados recentes do PIB disponível, porque o mesmo é consolidado com uma defasagem em torno de 2 anos, conforme artigo disponível no *site* da SEPLAN. Por esse motivo vem sendo apresentados dados relativos até 2002, que são aqueles mais recentes.

A tabela abaixo demonstra a evolução positiva de crescimento do estado de Goiás em relação ao crescimento médio observado no Brasil.

Tabela 1 - Estado de Goiás e Brasil: Produto Interno Bruto

Ano	Produto Interno Bruto			
	Valores Correntes (R\$ milhões)		Taxa de Crescimento (%)	
	Goiás	Brasil	Goiás	Brasil
1998	17.428	914.188	2,19	0,13
1999	17.920	973.846	3,17	0,79
2000	21.665	1.101.255	5,11	4,36
2001	25.048	1.198.736	4,32	1,31
2002	31.299	1.346.028	4,90	1,93

Fonte: Seplan-Go/Sefin – Gerência de Contas Regionais – 2004.

¹ Corresponde ao valor, a preços de mercados, de todos os bens e serviços finais internamente produzidos dentro do território nacional ou regional.

Em face do crescimento de Goiás no cenário brasileiro, bem como do vertiginoso aumento em termos de abertura de cursos e faculdades no estado, a pesquisa tem um papel destacado na contribuição aos gestores e público interessado, acerca do processo de gestão das IESs.

Contar com um padrão de relatórios gerenciais, de natureza contábil e financeira pode ser um diferencial no atual estágio de concorrência, que as IESs vêm enfrentando. As IESs que não buscarem profissionalizar sua gestão, certamente encontrarão maiores dificuldades em se manterem competitivas e, assim, garantir sua continuidade.

1.4 Hipótese

Tomando por base o problema proposto para a pesquisa, surge a seguinte hipótese como tentativa antecipada de resposta:

Se existir um modelo para as informações prestadas à alta direção e ao gestor da atividade fim, então a Controladoria nas IESs da grande Goiânia participa de maneira formal no processo de gestão.

1.5 Método e metodologia da pesquisa

Entende-se, segundo Marconi e Lakatos (2003, p.83), que

método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimento válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Por este conceito, depreende-se que o método fornece ao pesquisador os elementos para condução de sua pesquisa. O norteamento do trabalho, a postura em relação ao levantamento, seus resultados, tudo depende do método escolhido ou aquele aplicado ao tipo de pesquisa preterida.

O método utilizado na pesquisa será o dedutivo. Por este método, as premissas destacadas quando do levantamento de campo, darão direcionamento a conclusão final da pesquisa, pois a conclusão, direta ou indiretamente, já estava manifestada nos resultados obtidos.

O tipo de pesquisa aplicado segundo o objetivo é a descritiva. Através desta, o pesquisador buscará identificar os fatos, registrá-los, analisá-los e interpretá-los, sem, no entanto, manipulá-los. Quanto aos procedimentos, a pesquisa pode ser classificada como de campo, onde o investigador estuda a realidade utilizando-se técnicas de levantamento de dados, que serão discutidas em seguida.

Antes de falar especificamente sobre a forma de levantamento utilizada, é importante destacar que a pesquisa/levantamento de campo será precedida de uma ampla pesquisa bibliográfica, envolvendo o tema e adotando-se para controle a técnica de fichamento temático. Este tipo de pesquisa na visão de Cervo e Bervian (2002, p. 65), explica

um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos, pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

O levantamento bibliográfico dar-se-á em bibliotecas de maior destaque nacional, bem como no banco de dados disponível na FECAP. Além das dissertações e teses que versam sobre o tema em estudo, serão também consultados anais de congressos, artigos publicados em revistas de contabilidade, administração e de educação e Internet.

Quanto à pesquisa de campo, a mesma dar-se-á por intermédio de questionário, representado por uma série ordenadas de perguntas e afirmativas. As afirmativas/perguntas foram elaboradas de forma a identificar o entendimento do gestor acerca de conceitos ligados a Controladoria, dos relatórios contábeis e financeiros básicos. Num segundo estágio, as perguntas buscaram determinar o estágio das IESs no tocante àqueles itens.

1.6 Delimitação da pesquisa

A pesquisa teve como foco principal as IESs da Grande Goiânia. A escolha do local do levantamento se deu em função da maior probabilidade de êxito na obtenção das respostas, levando em consideração o grande número de escolas contidas na grande Goiânia, formada pelos seguintes municípios: Trindade, Aparecida de Goiânia e Goiânia que, praticamente formam uma única cidade.

Definido o local da pesquisa, tinha-se duas possibilidades, quais sejam estudar as IESs privadas ou as públicas. Mas, levando-se em consideração os levantamentos realizados, verificou-se que nessa região as IESs privadas predominavam, enquanto as públicas perfaziam apenas duas instituições. Assim sendo, e considerando que as mesmas têm maior necessidade de uma gestão profissional, por visarem lucros, decidiu-se estudá-las sob a ótica da geração de relatórios de Controladoria pelas áreas contábil e financeira. Deu-se assim, a delimitação do tema: Controladoria nas IESs da grande Goiânia.

Por fim, utilizou-se o exercício de 2004 como referência de delimitação temporal quanto à geração de relatórios. Outrossim, pesquisou-se somente as IESs, cuja gestão contábil e financeira é centralizada no próprio ambiente da pesquisa, isto é, na grande Goiânia. Outros detalhes podem ser consultados no capítulo inerente à pesquisa.

1.7 Estrutura da dissertação

Esta dissertação contempla cinco capítulos, sendo que, no **Capítulo 1**, é caracterizada a situação problema norteadora da pesquisa, os objetivos principais e específicos. São apresentadas também as justificativas, a hipótese, bem como a metodologia aplicada à pesquisa, além deste tópico.

No **Capítulo 2**, discute-se a Controladoria em seus aspectos conceituais e práticos. Para que se conseguisse apresentar como a Controladoria participa do processo de gestão das IESs, primeiro fez-se toda a fundamentação teórica acerca

dos seguintes itens: filosofia da empresa, modelo e processo de gestão, o papel da Controladoria bem como da contabilidade na gestão das organizações, a Controladoria no processo de gestão (planejamento, execução, controle e auditoria). Ao final, abordou-se a Controladoria nas IESs.

O **Capítulo 3**, por sua vez, é dedicado a discussão de itens inerentes as IESs como segue: breve comentário histórico, as atividades principais desenvolvidas pelas IESs, com destaque a parte contábil e financeira; as IESs vistas como um sistema aberto, dividido em vários subsistemas; e um relato sobre a gestão nestas organizações.

O **Capítulo 4** aborda a apresentação detalhada da pesquisa e os resultados auferidos. Estes, são apresentados em 3 partes, consoante o desenho do questionário. A primeira parte dedica-se à apresentação do perfil das IESs pesquisadas da grande Goiânia; a segunda aborda o nível de entendimento do gestor sobre os relatórios contábeis e financeiros; e, a terceira, voltada aos resultados ligados à realidade das IESs da grande Goiânia no tocante a sua Controladoria. Além dessas partes, neste capítulo, retrata-se ainda, um cruzamento da ordem: entendimento do gestor *versus* a realidade da IESs, da qual o mesmo faz parte.

No **Capítulo 5** apresentam-se as conclusões alcançadas por intermédio da pesquisa em relação ao problema, aos objetivos principais e específicos, assim como à hipótese. Ao final são colocadas algumas recomendações para futuras pesquisas sobre o tema, que, no entendimento do pesquisador, trarão mais benefícios ao assunto atinente à Controladoria aplicada .

Finalmente, o trabalho é complementado pelas referências, subdivididas em citadas e consultadas, e por dois apêndices: Apêndice A – traz a carta de apresentação da pesquisa e o Apêndice B – contém o questionário da pesquisa.

2 CONTROLADORIA

2.1 Filosofia da empresa

Normalmente as organizações não tornam claros seus objetivos, muito menos a sua forma de gerenciamento aos seus colaboradores. Segundo Nakagawa (1993, p. 25) sua filosofia “ [...] só é percebida através do tempo, pelas atitudes assumidas por seus principais executivos, quando tomam decisões.”

2.1.1 Missão

O setor/departamento de Controladoria deve despender parte do tempo na análise da missão da empresa, pois é sua bússola. Toda empresa, portanto, as IESs, têm sua missão, que normalmente pode ser atribuídas a formação profissional, bem como o atendimento a sociedade, na qual se está inserida.

Considerando os ensinamentos de Nakagawa (1993, P. 26), “a missão de uma empresa é sua razão de ser expressa em diversos níveis de abstração.”

O mesmo autor ainda pondera acerca da missão, dando alguns exemplos para caracterizá-la, como segue:

- nosso negócio são serviços;
- melhores produtos e serviços para melhor qualidade de vida através da química;
- desejamos ser a melhor organização de serviços do mundo;
- satisfação pública com nosso serviço.

Retornando, então, a atenção as IESs, a missão estaria ligada a sua concepção em termos de formação acadêmica e satisfação de seu quadro de alunos, professores e demais integrantes do sistema educacional.

Prestar um serviço de alta qualidade poderia ser classificado como uma missão de determinada IES. Para tanto, medidas em andamento como melhorias

nas instalações físicas, aperfeiçoamento do quadro docente, promoção de pesquisas acadêmicas, etc, são os fatores a serem analisados.

Como medir essas ações é o objetivo da Controladoria. Dentre as várias áreas que se poderia considerar elementos da Controladoria destacam-se: acadêmica, administrativa, contábil e serviços. Nesta pesquisa, o foco ficou centrado no binômio Controladoria finanças/Controladoria contabilidade.

2.1.2 Crenças e valores

Para Santos e Schmidt (2003, p. 28)

Crenças e valores representam atributos apresentados pelos proprietários da empresa. Atualmente, são elementos a serem considerados: meio ambiente, qualidade, ética, relacionamento com clientes, fornecedores, funcionários, comunidade, órgãos públicos, etc.

Nakagawa (1993, p. 26), por sua vez, afirma que

crença é a aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias. Valor é prêmio que se atribui às crenças, quando estas são adequadamente claras para se fazerem escolhas entre diversas alternativas possíveis.

Observa-se pelos conceitos que as crenças e valores, também devem ser considerados pela Controladoria, pois representa o “perfil” interno dos gestores, que se materializa no processo de tomada de decisão, no dia a dia das organizações.

2.1.3 Eficácia e eficiência

A eficácia está voltada ao produto. A formação de profissionais de alta qualificação social e educacional pode ser entendida como a eficácia de uma IES, assim como promulgar resultados científicos de relevância para determinado ramo do conhecimento.

Em seu magistério, Bio (1987, p. 21) afirma que a “eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se de escolha

de solução certa para determinado problema ou necessidade”. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos.

Mosimann e Fisch (1999, p. 31), têm conceito parecido sobre eficácia. Para eles

a eficácia consiste na relação resultados pretendidos/resultados obtidos da atividade principal de uma empresa pressupõe um desempenho, ou seja, a execução de uma tarefa. A comparação das expectativas preestabelecidas com o desempenho ocorrido tem como consequência um julgamento do resultado obtido para aferição das divergências e suas causas.

A eficácia segundo Nakagawa (1993), está associada diretamente com a idéia de “resultados” e “produtos” decorrentes da atividade principal de uma empresa, a realização de suas metas e objetivos com vistas ao atingimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos. E ainda, surge da comparação entre os “resultados” desejados (planejados) e os “resultados” realmente obtidos; por conseguinte, é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução de planos operacionais.

Considerando os vários conceitos acima mencionados, pode-se depreender que uma organização alcança eficácia quando tem seu produto colocado no mercado com alto grau de satisfação pelos beneficiários.

Já a eficiência está diretamente vinculada à idéia de processo. É auferida da relação entre os recursos consumidos e a quantidade produzida. Está vinculada ao método correto de fazer as coisas, e suas medidas são expressas em percentagens ou índices. Daí, o porquê dos vários indicadores de desempenhos operacionais, de qualidade, etc.

Bio (1987, p. 21), assevera que “a eficiência diz respeito a métodos, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volume produzidos/recursos consumidos.” Para corroborar seu entendimento o autor cita um exemplo envolvendo dois tipos de remédio (A e B). Ambos serão eficazes se produzirem o efeito (a cura) objetivado. “A” seria mais eficiente do que “B” se conseguir produzir tal efeito com, por exemplo, metade da quantidade requerida por “B” para provocar o mesmo efeito.

Segundo ensinamento de Tachizawa e Andrade (1999, p. 72)

não pode existir uma IES eficaz sem a correspondente avaliação das ações desenvolvidas pela IES. É condição indispensável ao processo de gestão a adoção de indicadores que mensurem os resultados das ações dos gestores, de forma a subsidiar decisões corretivas a serem internalizadas, principalmente, no processo ensino-aprendizagem das instituições de ensino.

2.2 A Controladoria e a contabilidade

Hendriksen e Van Breda (1999, p.135) citando a Associação Americana de Contabilidade diz que a contabilidade é “[...] o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisões por usuários da informação.”

Glautier e Underdown citados por Padoveze (2003, p. 5), identificam as raízes da teoria contábil como sendo a teoria da decisão, da mensuração e da informação. Teoria da decisão é tida como o esforço para explicar como as decisões realmente acontecem; para a tomada de decisões, ela objetiva solucionar problemas e manter o caráter preditivo através de um modelo de decisão.

A teoria da mensuração trabalha com o problema de avaliação dos dados e, por isso, é importante que esta seja estabelecida corretamente.

A teoria da informação vem de acordo com o seu propósito, o de possibilitar a uma organização a alcançar seus objetivos pelo eficiente uso de seus outros recursos. Em um sentido muito abrangente, a idéia de eficiência é expressar na relação entre *inputs* e *outputs*.

Para a tomada de decisão, os usuários têm adotado duas estratégias: a primeira delas consiste em perguntar como as pessoas devem tomar decisões, ou seja, um enfoque normativo. A outra consiste em perguntar como as pessoas realmente tomam decisões, ou seja, um enfoque positivo. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

Segundo Benedicto e Leite (2004, p. 70)

A contabilidade pode ser entendida como um sistema de informações destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômico-financeira. Para isso, ela procura emitir relatórios que venham a atender às necessidades informativas dos usuários internos e externos da organização, sempre buscando a eficiência e eficácia do processo decisório.

Os autores reforçam a idéia de que, dentre as várias funções ligadas à contabilidade, extrai-se duas vertentes tidas como as principais. A primeira delas refere-se ao conceito de controle econômico do patrimônio e de suas mutações (controle estático e dinâmico) e a segunda, enfatiza o conceito do processo de comunicação de informação econômica.

A figura 1 demonstra com clareza todo o processo de informações oriundo da contabilidade. Esta, utiliza-se de informes/relatórios com toda movimentação patrimonial de dado período, oferecendo importantes elementos para tomada de decisão do gestor. Além disso, seu papel estende-se a outros usuários diferentes dos gestores corporativos ou diretores como governo, investidores, analistas de mercado, etc.

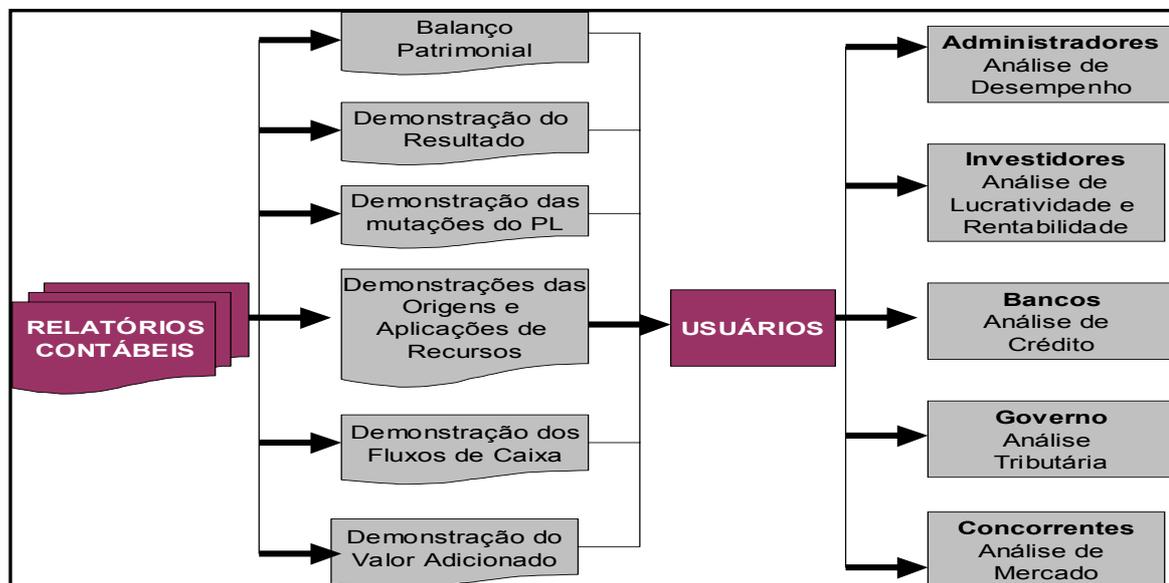


Figura 1 - Usuário das informações contábeis

Fonte: Benedicto e Leite (2004, p. 71)

A Controladoria deve ser entendida como importante setor, cuja gênese ocorreu dos conceitos apregoados pela contabilidade. Alguns autores defendem a idéia de que a Controladoria deve ser encarada como o estágio evolutivo da Ciência Contábil. Como bem conceituou Glautier, a contabilidade saiu, nas últimas duas décadas, da teoria do lucro (mensuração, comunicação de informação) para a teoria da decisão (modelos de decisão e produtividade). (PADOVEZE, 2003)

Considerando ainda Padoveze (2003, p. 7) a contabilidade dentro de um sistema de informações deve atender os seguintes aspectos:

- a produção da informação deve estar em um nível ótimo em termos de quantidade, dentro da qualidade exigida, a um custo compatível com o valor de sua utilização;
- deve ter um modelo de mensuração que uniformize todos os dados envolvidos, dentro dos conceitos necessários para o usuário;
- deve estar de acordo com o modelo de decisão do usuário para cada evento econômico, para ter o caráter preditivo;
- deve permitir o processo geral de controle patrimonial e suas mutações.

A importância da informação gerada pela contabilidade, via relatórios, é um dos objetivos desse estudo. Para reforçar sua importância cita-se Padoveze (2003, p. 8), quando descreve que

a contabilidade, com a mensuração econômica (através do Sistema de Informação Contábil), é o único sistema de informação que consegue mostrar a empresa como um todo, pois é a única que atribui valor a tudo. Essa qualificação é que permite o processo de gestão de um empreendimento.

Nas organizações, a Controladoria que será conceituada adiante, atua diretamente no fornecimento de informações úteis para a tomada de decisão e, para tanto, utiliza-se de grande parte dos dados ou informações originários da contabilidade. Por essa razão, pode-se deduzir que ela age sobre os vários eventos de natureza econômica, patrimonial e financeira, criando relatórios, modificando informações, e até elaborando cenários para o amanhã dos negócios.

Por essas e outras razões, vários autores afirmam que a Controladoria deve utilizar-se de ferramentas de outras ciências para o perfeito atendimento de seu propósito como Contabilidade, Administração, Direito, Economia, Estatística, Psicologia e Sistema.

Salienta-se, ainda que a Controladoria deve ser uma área autônoma, mesmo utilizando dados ou informações gerados por outras áreas da empresa. Piai (2000) confirma essa idéia ao afirmar que a Controladoria deve ter a liberdade necessária para o acompanhamento de todas as operações realizadas, sendo independente, hierarquicamente, em relação às demais áreas da organização, subordinando-se diretamente ao presidente da empresa, podendo ser em linha ou como órgão de *staff*.

2.2.1 Controladoria como ramo do conhecimento

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.344),

a Controladoria não pode ser vista como um método, voltada ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Neste sentido, será apresentado o entendimento da Controladoria segundo a visão dos autores retromencionados, quais sejam como Ciência e como unidade administrativa.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.344-345), defendem a idéia de que a Controladoria como ramo do conhecimento

é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações [...]” A Controladoria “[...] estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza [...], a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações.

Esses autores mencionam que devido o estudo da Controladoria como ciência surgiu o GECON – Gestão Econômica. Não serão mencionados mais detalhes desta discussão, pois o objeto da pesquisa são os relatórios gerados pela contabilidade e finanças da IES, para tomada de decisão. Essas áreas foram classificadas como área de Controladoria.

2.2.2 Controladoria como unidade administrativa

Assim como trabalham a Controladoria como Ciência, Almeida, Parisi e Pereira (2001) também destacam sua classificação como unidade administrativa. Neste caso, eles ensinam que a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização. E ainda, a Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico

Observa-se que este conceito está voltado à Controladoria, centrada no conceito de Gestão Econômica, cujo assunto não será reportado nesta dissertação.

A fim de melhor caracterizar a Controladoria em voga nesta dissertação, a mesma será entendida como unidade administrativa, que trabalha com o objetivo de colocar informações necessárias ao decisor. Neste sentido, ficar-se-á com o seguinte conceito de Controladoria, segundo Padoveze (2003, p. 3):

A Controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. [...] à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

2.2.3 Os desafios para a Controladoria e para a contabilidade

As transformações crescentes pelas quais passam as empresas no tocante à tecnologia, vêm provocando uma séria de discussões em torno do papel da contabilidade, bem como da Controladoria num cenário próximo futuro, como advoga Menezes (2001, p. 101), afirmando que,

a rapidez de obsolescência, a necessidade de informação e a velocidade de mudança nos paradigmas de gerenciamento estão obrigando que a ciência econômica evolua para responder aos desafios dos novos tempos. [...] A contabilidade também deve atender aos novos desafios que o ambiente exige que sejam superados.

Ainda citando o trabalho de Menezes para destacar a mudança de paradigmas tecnológicos pelo qual passam as empresas, o autor afirma que,

[...] com a redução significativa dos custos com tecnologia e as possibilidades do uso de tecnologias de informação e das redes de comunicação, inúmeras ferramentas de desenvolvimento e de suporte estão disponíveis, como a utilização banco de dados, EDI, redes, *expert systems*, linguagem voltada a objeto etc., que podem produzir, aqui e agora, os sistemas de informações contábeis em tempo real.

Com base nisso, depreende-se que a facilidade da informação exigirá tanto do profissional contábil quanto do de Controladoria, maior aperfeiçoamento no que tange à gestão oriunda do conhecimento. As informações estarão disponíveis em tempo real, porém, vai sobressair aquele de melhor trabalhá-la.

2.2.4 A contabilidade como instrumento de gestão

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 93), definem como objetivos da contabilidade, os seguintes:

- a) medir os recursos possuídos por entidades específicas;
- b) refletir os direitos contra essas entidades e os interesses nelas existentes;
- c) mediar as variações desses recursos, direitos e interesses;
- d) atribuir as variações a períodos determináveis;

e) exprimir os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

As divulgações financeiras devem ser úteis à alta direção das empresas, incluindo os gestores de áreas. Nas IESs, pode-se citar como gestor de área aqueles que administram o setor financeiro, contábil, orçamentário, compras, faturamento, tecnologia de informação, dentre vários outros. As informações prestadas devem ser compreensíveis e úteis ao processo decisório da empresa. Sem isso, a contabilidade deixa de cumprir seu objetivo.

De posse dos informativos financeiros, advindos da contabilidade, os gestores podem avaliar condições temporais e estruturais com base no fluxo de caixa, pois as divulgações financeiras devem contemplar informações sobre os recursos econômicos, os direitos sobre esses recursos, bem como os efeitos das transações ou eventos sobre o patrimônio.

Hendriksen e Van Breda (1999), destacam alguns elementos em relação ao aspecto da relevância da informação contábil:

- valor preditivo – ajuda os usuários a prever o resultado de eventos passados ou presentes;
- valor como feedback – a informação desempenha papel de confirmação ou correção de expectativas anteriores;
- oportunidade – deve a informação estar disponível ao tomador de decisão no momento certo;
- relevância, informações e dados – dados são medidas ou descrições de objetos ou eventos; enquanto informações são dados trabalhados.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.99), “a informação pode ser definida como um dado que representa uma surpresa para quem o recebe.” A utilidade da informação cresce quando permite comparar uma entidade a outra e, até, a mesma entidade em datas diferentes. Já a informação contábil gerencial na visão de Atkinson et. al. (2000), mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, que nas IESs podem ser os vários cursos.

Para Arenas (1999), a contabilidade caracteriza-se por registrar todas as transações da organização, construindo-se um grande banco de dados. Os dados contábeis são matérias-primas de informações; portanto, não basta possuí-los, é necessário trabalhá-los para fins gerenciais.

Seguindo o raciocínio de Arenas (1999), os balanços feitos ao sabor da lei são incompetentes para uma análise a qual deseja expressar a fidelidade da situação das empresas. É necessário, pois, para efeitos gerenciais, adaptar os informes e produzir um sistema adequado para estudos. Para a tomada de decisões, faz-se necessário que os informes sejam baseados em realidade, ou seja, na fidelidade informativa. Tal fato exige a produção de dados especiais, ou seja, não só dispostos de forma diferente, mas também, identificados, classificados, demonstrados e até quantificados de forma própria. Uma coisa é o que a lei estabelece, outra, o que as normas oficiais pretendem e ainda, outra, o que se precisa saber para a gestão dos negócios.

Embora os demonstrativos contábeis legais não sejam totalmente eficazes para tomada de decisões, cabe ressaltar que tê-los já representa o conhecimento de uma realidade, mesmo que em tempos pretéritos. Dispor dos dados processados na contabilidade e contidos nos demonstrativos pode ser atribuído a Controladoria.

O quadro 1 apresenta uma visão de atuação tanto da contabilidade geral ou financeira, bem como da Controladoria.

Fator	Contabilidade Financeira	Controladoria
Usuário dos relatórios.	Externos e internos.	Internos.
Objetivos dos relatórios.	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Formas dos relatórios	Balanco Patrimonial, Demonstração dos resultados, Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamento, Contabilidade por Responsabilidade, Relatórios de Desempenho, Relatórios de Custo, Relatórios Especiais para a Gestão

Freqüências dos relatórios.	Anual, Trimestral, Mensal.	Quando necessários para tomada de decisão
Custos ou valores utilizados.	Primeiramente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados.	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices etc.
Restrições nas informações fornecidas.	Princípios contábeis geralmente aceitos.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Característica da informação fornecida.	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios.	Orientação histórica.	Orientada para o futuro, a fim de facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Quadro 1 - Comparativo entre contabilidade financeira e Controladoria

Fonte: adaptado de Padoveze (2003, p. 11)

2.2.5 Áreas ligadas à Controladoria

A Controladoria por ser uma unidade administrativa, está ligada a várias outras áreas ou unidades da empresa. A seguir encontram-se algumas que serão conceituadas segundo sua participação/atuação no contexto dos negócios, consoante ensinamentos de Piai (2000, p.37-8). E para que fique bem claro, seguem comentários de algumas áreas que devem estar ligadas a Controladoria:

- área contábil/fiscal –O sistema contábil e fiscal têm a função de avaliar e definir procedimentos contábeis e o fluxo de informações da empresa para a correta

avaliação das transações em termos econômicos e sua utilização na elaboração de informações gerenciais;

- auditoria interna – A Controladoria, no exercício de suas funções, deve zelar também pelos procedimentos internos de toda a organização, para que as informações prestadas por ela estejam corretamente tratadas e avaliadas;
- área de custos e orçamento – Todo o controle de custo da empresa, bem como a montagem de acompanhamento, a definição da estrutura de Centro de Custos, sua codificação e o sistema de informações devem ser realizados pela Controladoria.

Embora não seja objeto da pesquisa, a área acadêmica em uma instituição de ensino deve ser classificada como partícipe da Controladoria. Esta área, por sinal, é de extrema importância no contexto do negócio das IESs.

2.3 Conceitos aplicados à Controladoria

Para Benedicto e Leite (2004), a Controladoria pode ser relacionada com um sistema de informações que objetiva auxiliar o processo de tomada de decisões dos gestores, que são responsáveis pela direção e o controle das operações realizadas pela empresa.

Menezes (2001, p. 84-85), afirma que “para exercer de maneira correta sua função, monitorando o sistema de medição da empresa, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade (*accountability*):

- Contabilidade financeira – onde se buscará o custo do produto para fins de apuração de estoques e todos os elementos do sistema contábil para fins de reporte externo.
- Contabilidade gerencial – onde se buscará o controle das decisões e de seus impactos na empresa para fins de gestão do negócio.
- Contabilidade estratégica – onde se buscará o exercício da estratégia competitiva através da gestão e mensuração dos custos das atividades de

produção e administração, para apoiar sinergicamente as funções que compõem a empresa, estruturada na sua gestão estratégica global.

A Controladoria deve estar sempre atenta à missão da empresa. Menezes (2001, p. 85) citando Riccio e Peters, afirma que, “a Controladoria, ao posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle, embute-se no suporte a garantia da missão da empresa” .

Menezes (2001, p. 85), complementa dizendo que cabe ainda a Controladoria o papel de “monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calcada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa” .

2.3.1 Controladoria e a meta empresarial

As empresas buscam atingir maior lucro, pois sua continuidade depende exclusivamente de sua capacidade de gerar sempre resultados positivos nas suas operações de negócio.

Para que isso ocorra, os recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros devem ser utilizados com eficiência. A Controladoria segundo Tung (1976) é o setor, com o qual a empresa pode contar no processo de melhor gerenciamento de suas atividades, pois o mesmo possui métodos próprios de trabalho, baseado num conjunto de princípios com flexibilidade de aplicação. Isto implica dizer que a Controladoria trabalha para que os recursos sejam usados com eficiência.

As micro e pequenas organizações, devido a sua amplitude tanto administrativa quanto de tamanho, não contam normalmente com uma Controladoria, mas apenas com a capacidade de gerir dos seus principais gestores. As Instituições de Ensino, objeto desta pesquisa, podem ser incluídas neste contexto, haja vista existir poucos estudos sobre seu modelo de gestão, que, devido suas peculiaridades, distinguem-se de outros segmentos.

Porém, a geração de relatórios de desempenho, pelas áreas de contabilidade e finanças, independentemente do tamanho da empresa, é diferencial para a tomada de decisão.

2.3.2 Missão, objetivos e responsabilidades da Controladoria

As empresas têm sua missão voltada ao atendimento ao cliente, prestando-lhe um serviço ou colocando a sua disposição produtos diferenciados. Para que isto ocorra, a empresa é dividida em várias atividades, cada qual com suas atribuições ou especializações. Devido, sobretudo, ao crescimento da tecnologia, e, conseqüentemente, da evolução da ciência (geradora de conhecimento), cada vez mais as empresas estão buscando a se tornarem mais segmentadas.

Para identificar, registrar, comunicar, e, conseqüentemente, suportar as decisões tomadas pelo gestor, tem-se o sistema de informação. Este, por sua vez, pode ser dividido em dois grandes grupos, segundo nos ensina Padoveze (2003, p. 36):

- os sistemas de informação de apoio às operações, que privilegiam as informações necessárias ao planejamento, execução e controle das atividades operacionais;
- os sistemas de informações de apoio à gestão, que tem por objetivo o controle econômico da empresa.

Padoveze (2003), entende que a missão da Controladoria é suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. Desta forma, a Controladoria fica incumbida de assegurar a eficácia da empresa mediante o controle de operações e de seus resultados planejados.

Segundo Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37) “A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.”

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001 p.347) “os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- promoção da eficácia organizacional;
- viabilização da gestão econômica;
- promoção da integração das áreas de responsabilidade.”

Rosa (1999, p. 97) preleciona que,

dentro desse contexto pode-se sugerir a missão de uma Controladoria em uma instituições de ensino superior como organismo que procura auxiliar e interagir com os gestores da instituição, através do compartilhamento e divulgação de informações econômico-financeiras para os gestores das diferentes áreas acadêmicas e administrativas e a criação e desenvolvimento de técnicas de controles gerenciais, que possam levar a um maior envolvimento e participação desses gestores na busca de otimização de resultados econômicos financeiros para que a instituição de ensino possa garantir a sua continuidade e missão.

Após sucinta discussão e apresentação da missão da Controladoria, será trabalhada na seqüência a responsabilidade da Controladoria. Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a Controladoria tem sua responsabilidade definida, respondendo pelas gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial das atividades. Além disso, segundo os renomados autores, é responsabilidade da Controladoria ser a indutora dos gestores, para que os mesmos tomem decisões melhores.

O quadro 2 demonstra algumas ações impetradas pela Controladoria, bem como o instrumento disponibilizado para que os gestores tomem decisões mais sustentadas e, assim, otimizem os resultados da empresa.

Ação	Instrumento Disponibilizado
• Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
• Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas.	Modelo de mensuração
• Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

Quadro 2 - Ação e instrumento disponibilizado

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.348)

Já Vieira, Raupp e Beuren (2004, p. 45), asseveram que,

a Controladoria objetiva, dentre outros fatores, promover a continuidade da empresa e a maximização de seu resultado. sendo um órgão de suporte, auxilia no controle e na definição das estratégias da organização, fornecendo informações sobre as variáveis internas e externas à empresa.

Por essa definição, os autores descrevem que a Controladoria está diretamente envolvida no processo de gestão, exercendo seu papel de apoio aos gestores no planejamento, na execução e no controle. Como fornecedora de informações, esta possui subdivisões referentes aos diversos tipos de informações que deseja fornecer. As informações podem ser de custos, de auditoria, de planejamento e controle, de contabilidade geral, dentre outras.

Por intermédio dos relatórios gerados pela Controladoria, o gestor terá como visualizar, de forma mais detalhada, como estão sendo aplicados os vários tipos de recursos, a produtividade das atividades operacionais e a evolução do empreendimento.

Segundo Vieira, Raupp e Beuren (2004, p. 45) “a Controladoria, em conjunto com o sistema de informações gerenciais, organiza e direciona todas as informações provenientes das várias operações da empresa.”

2.3.3 Funções da Controladoria e do *controller*

A Controladoria tem as seguintes principais funções segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001):

2.3.3.1 Subsidiar o processo de gestão

Esta função envolve ajudar na adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases deste processo, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A

Controladoria deverá suprir os gestores - das diversas áreas – no processo de gestão, com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos. É inerente a esta função, monitorar o processo de elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.350-351) “esta função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente.”

2.3.3.2 Apoiar a avaliação de desempenho

Na avaliação de desempenho, seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a Controladoria estará, conforme Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 350):

- elaborando a análise de desempenho econômico das áreas;
- elaborando a análise de desempenho dos gestores;
- elaborando a análise de desempenho econômico da empresa;
- avaliando o desempenho da própria área.

2.3.3.3 Gerir os sistemas de informações

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.350) “desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a Controladoria:

- definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão;
- elaborando modelos de decisões para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;

- padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de Informação).”

Peleias (2002), destaca que cabe à Controladoria a função de empreender esforços para suprir os gestores com ferramenta de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão.

2.3.3.4 Atendimento aos agentes de mercado

À Controladoria é delegada a função de acompanhar todas as modificações legais, tendo em vista principalmente o enquadramento da empresa como um sistema aberto, que sofre interferências do mercado.

Diante de todas as funções desempenhadas pela Controladoria cabe destacar que quanto maior a empresa mais a Controladoria é importante. Nas empresas de menor porte normalmente não há um setor de Controladoria, ficando a função a cargo do dono do negócio. E, para que se atinjam os resultados almejados, a atuação da Controladoria não deve ater-se apenas a analisar e controlar informações financeiras, mas concentrar-se em antecipar os resultados obtidos, controlando a corrente de fatores que formam o resultado, uma vez que o objetivo final de uma empresa, o lucro, é obtido a partir da performance de diversos elementos dentro da organização.

Piai (2000, p. 25), esclarece que,

[...] a atuação da Controladoria deve ser direcionada para a visão de negócios. Cabe a ela funções mais importantes do que apenas retratar determinadas situações. Deve-se ter em mente a grande importância das informações que ela possui, no sentido de ser um sistema capaz de auxiliar as áreas de negócios da organização, antecipando os resultados e os reflexos que determinadas operações podem trazer à empresa.

Para Menezes (2001), a Controladoria tem uma função bastante integrada à gestão, pois contribui não somente para a materialização das expectativas definidas no modelo de gestão e nas formas temporais de sua expressão – planos, orçamentos e situações patrimoniais em geral – como também na própria formação e aperfeiçoamento do modelo de gestão da empresa, pela influência que exerce

sobre os gestores, quando disseminam conceitos, modelos, padrões e, por meio desses veículos, relaciona-se com eles no processo de gestão.

Nessa linha de pensamento Menezes (2001, p. 79) afirma que

[...] uma das funções principais da Controladoria é garantir que o processo de gestão esteja suportado por informações que permitam aos gestores e escolha das melhores alternativas de ação para a empresa, ainda que isto signifique que um determinado segmento tenha de trabalhar em condições abaixo de seu resultado máximo.

Depois de apresentada algumas das funções desempenhadas pela Controladoria, é importante também relatar os principais atributos a cargo do profissional desta, o *controller*.

Andeson e Brag (1996, p. 4) citado por Menezes (2001, p. 74) definem as principais tarefas do *controller*, como seguem:

- prover informações;
- compreender as operações da empresa;
- ter poder de comunicação;
- ter capacidade de análise das informações obtidas;
- disponibilizar projeções;
- fornecer informações em tempo hábil para tomada de decisão;
- executar “follow-up” sobre os indicadores de desempenho;
- ganhar confiança dos demais executivos;
- ser leal e imparcial;
- obter informações dentro de uma estrutura compatível de custo-benefício.

Como se observa as tarefas listadas acima, são de caráter genérico, isto é, aplicam-se às atividades de um profissional de Controladoria em qualquer tipo de instituição. Como o objeto de estudo desta dissertação, são as instituições de ensino, Rosa (1999, p.108-109), destaca as principais atribuições do *controller* nestas instituições, a saber:

- procurar conhecer toda a instituição, as particularidades, as pessoas, as missões e os objetivos de cada área;

- participar de órgãos colegiados da instituição, bem como de reunião de diretoria;
- ser componente do processo de criação do Planejamento Estratégico da Instituição;
- ser imparcial em relação aos seus pareceres tanto de projetos, avaliações de desempenho e situacionais e não utilizar conceitos preestabelecidos para estes pareceres;
- dar sugestões de preços de produtos da instituição a partir dos custos neles envolvidos e a sua procura. Deverá utilizar o princípio de conservadorismo nesta análise;
- representar, quanto necessário, a instituição, procurando estar preparado para tal;
- fazer visitas e contatos com outras instituições de ensino, visando a troca de informações e as possibilidades de melhora de ambas;
- procurar estar bem informado, através de leituras de jornais e revistas técnicas;
- estar atento às oportunidades e ameaças que possibilitem alterações no ambiente e desenvolvimento organizacional da instituição;
- manter contato com órgãos governamentais, instituições financeiras e outras empresas, visando interações, parcerias e auxílios que os mesmos possam dar para uma Instituições de Ensino Superior – Comunitária.
- manter contato com todas as áreas da Instituição.

Diante do exposto, finaliza-se este item citando Horngren, Datar e Foster (2004, p. 14), segundo os quais

[...] o conceito moderno de Controladoria afirma que os *controllers* exercem o controle em um sentido especial, ou seja, por meio da preparação de demonstrativos e interpretação das informações relevantes [...], o *controller* exerce uma influência que induz a administração a tomar decisões melhores baseadas na informação disponível.

É baseado nestes conceitos que a pesquisa se concentra, pois os relatórios gerados pelas áreas contábil e financeira das IESs representam uma das principais atribuições do profissional de Controladoria de informar aos gestores, sobre a movimentação financeira, econômica e patrimonial da IES.

2.3.4 Instrumentos de Controladoria

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 351), asseveram que “a Controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistema de Informações.” Ambos serão detidamente trabalhados nesta dissertação.

Como mencionado em outras ocasiões, o processo de gestão é formado pelas seguintes etapas:

- planejamento estratégico, operacional e programação;
- execução;
- controle;
- auditoria.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.352), “a etapa de planejamento estratégico é o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades são identificadas [...]”; no planejamento operacional, que consiste em formular vários planos operacionais alternativos e optar por um.

A programação consiste no momento em que o planejado é adequado a realidade da empresa. Quando se dá início ao planejamento, tem-se a caracterização da execução.

O controle, por sua vez, ocorre no decorrer de toda a execução como também ao final dela. À medida que é executado o plano traçado e programado, a gestão toma medidas de acompanhamento, visando levantar falhas ou distorções que podem comprometer o resultado final constante do planejamento.

A auditoria, por seu turno, é a técnica de opinar, validar, atestar se algo está ocorrendo consoante o previsto. Assim sendo, a auditoria de gestão visa oferecer aos gestores, subsídios acerca do desenvolvimento de todo o planejado. Além disso, pode depreender que a mesma também desempenha função de controle, quanto oferece elementos para melhoria dos pontos de controle observados.

2.3.5 Estrutura de Controladoria

A Controladoria pode ser estruturada em duas grandes áreas conforme ensinamento de Padoveze (2003, p. 36-7):

- a área contábil e fiscal: que é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários, etc.
- a área de planejamento e controle: que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a Contabilidade por responsabilidade. Dentro da Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo que denominamos de acompanhamento do negócio. Este setor é responsável pelos dados estatísticos para análise conjuntural e projeções de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos, etc. Utiliza-se pesadamente dos sistemas de informações de apoio às operações e é o setor que possibilita ao *controller* sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico. A figura 2 demonstra a visão do autor :

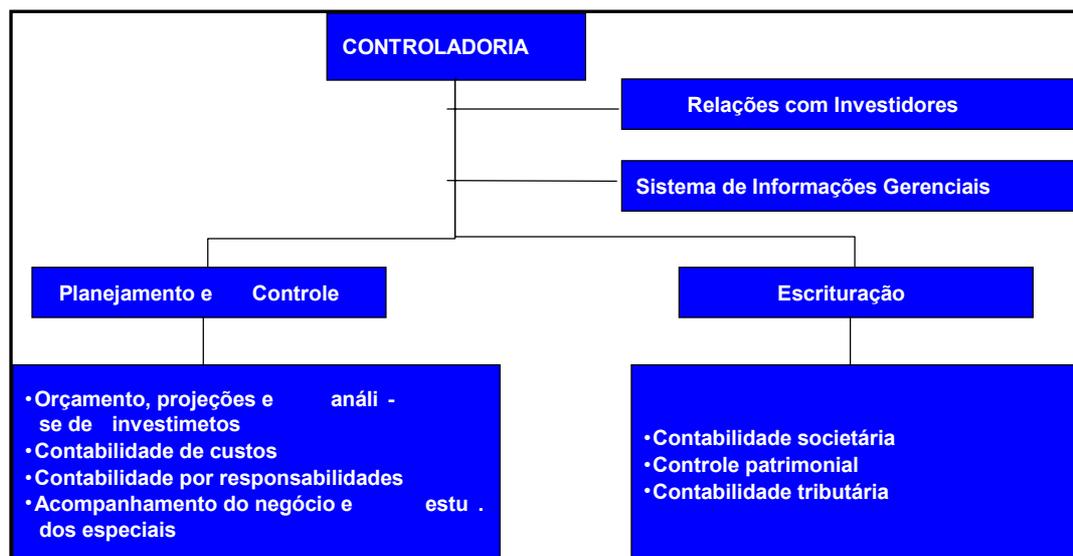


Figura 2 - Estrutura de Controladoria

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p. 37)

Pela figura 2, fica nítido o campo da pesquisa, no tocante às grandes áreas da Controladoria. Os relatórios – próximo item a ser trabalhado – serão estudados sob a ótica das finanças e contabilidade. Além desse detalhe, há outra parte levantada na pesquisa que consiste em verificar o entendimento do principal gestor da IES, notadamente quanto às grandes áreas da Controladoria (contábil e financeira).

Considerando as informações da ilustração acima, verifica-se quão grande é o campo de atuação da Controladoria. Esta, inicia-se com a preocupação desde os resultados gerados pela contabilidade comercial/societária, até a forma de tributação adotada. Sabe-se que a definição tributária também é hoje um fator diferencial, pois caso a empresa opte por um regime, que não condiz com suas operações, pode ter seus custos elevados.

Na outra parte, compreende-se a área de finanças, sendo que esta preocupa-se com a parte de análise de custos, análises financeiras, implantação ou implementação de planejamento e controle financeiro ou orçamento empresarial. Nota-se com isso, que a Controladoria utiliza-se, na maioria das vezes, de dados e/ou informações oriundos da Contabilidade, embora alguns autores discutam que a mesma deve recorrer a várias outras ciências.

2.3.6 Relatórios de Controladoria

Sabe-se que,

na Controladoria, é absorvido o fluxo de informações geradas pelas diversas áreas da empresa. As informações são organizadas, analisadas, interpretadas e integradas pelo sistema de informações gerenciais, que as disponibilizará aos gestores de cada área e à alta direção, na forma de relatórios. (VIEIRA; RAUPP; BEUREN, 2004, p. 45)

Posicionamento similar tem Santos e Schmidt (2003), quando afirmam que a Controladoria deverá preparar, analisar e interpretar o que será disponibilizado no sistema de informações, que servirá de base para os administradores no processo de tomada de decisão. Além disso, a Controladoria deverá desenvolver e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia. A forma usual de prestar informações aos gestores é via relatórios processados, os quais serão objetos de mais estudos logo a seguir.

2.3.6.1 Relatórios contábeis – obrigatórios

Segundo Iudícibus (1998, p. 39), “relatório contábil é a exposição resumida e ordenada dos principais fatos registrados pela contabilidade, em determinado período.”

Vieira, Raupp e Beuren (2004, p. 45), asseveram que

os relatórios contábeis podem ser legais ou gerenciais. Os relatórios legais são aqueles previstos em textos legais; [...] os relatórios gerenciais são aqueles elaborados a fim de atender às necessidades informacionais dos gestores, sem rigor formal de estrutura e conteúdo.

A Lei das sociedades anônimas – Lei 6.404/76 (BRASIL, 2005) – determina que as empresas devem publicar relatórios contábeis. Fazem parte deste conjunto o relatório da administração, às demonstrações contábeis acompanhadas das notas explicativas e o parecer dos auditores independentes. Ressalta-se que a Lei em tela é relativa às sociedades anônimas, aplicando as demais quando não há disposição expressa.

As demonstrações contábeis são peças importantes não só para o público externo, mas também para os gestores internos. As demonstrações contábeis obrigatórias são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (A Comissão de Valores Mobiliários -CVM exige a Demonstração da Mutação do Patrim nio Líquido para empresas sob sua batuta);
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; e
- As Notas Explicativas.

2.3.6.2 Relatórios gerenciais

Quanto aos relatórios de cunho gerencial, onde não se fala em atendimento a regulamentação, seguem alguns dos principais fornecidos pela contabilidade, na condição de departamento de apoio às tomadas de decisões pelos gestores:

- demonstração de fluxo de caixa;
- análise das demonstrações contábeis (análise horizontal, vertical, indicadores financeiros e econômicos, análise da taxa de retorno de investimento);
- análise do ponto de equilíbrio;
- relatórios de custos;

No que se refere a relatórios de custos, tem-se em mente os seguintes:

- custos por unidade produzida ou por serviços prestados;
- relatórios segundo vários sistemas diferentes de custeio (custeio direto, absorção, ABC, custeio padrão, etc.);
- margem de contribuição de cada produto;
- ponto de equilíbrio, momento segundo o qual as receitas se equivalem aos custos;

Além desses, se considerar que a empresa possui orçamento, aliás deve possuir para fins de gerenciamento, este é acompanhado via relatório contemplando os indicadores de desempenho, que têm por finalidade contemplar as variações, natureza das distorções e possíveis soluções. Além desses, integram o rol dos relatórios de orçamentos, as demonstrações contábeis projetadas.

2.3.7 Sistema de Informações

Para Nakagawa (1993, p. 63), ocorreram recentemente pelo menos três grandes mudanças que vêm contribuindo com a melhoria da gestão, como segue:

- a gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável;
- a informação passou a ser tratada como um produto de um sistema planejado, de modo a torná-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes;
- desenvolveram-se sistemas de informações, que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 352) concluíram que, “para suportar o Processo de Gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais.” Dentro desse sistema macro, têm-se aqueles menores, como por exemplo, subsistemas de simulações, orçamentos; padrões; realizados.

O papel desses subsistemas é viabilizar as seguintes ações segundo os mesmos autores (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p. 352) :

- induzir os gestores à decisão correta;
- apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas, etc;
- refletir o físico-operacional;
- permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- permitir a avaliação de desempenho.

Neste sentido, Vieira, Raupp e Beuren (2004, p. 44), entendem que “as empresas, durante suas operações, geram dados que interpretados e analisados, auxiliam no processo decisório, visando o alcance dos objetivos estabelecidos pelos gestores e a otimização dos resultados.”

A quadro 3 traduz o funcionamento do sistema de informação no processo de gestão, ou seja, nas etapas de planejamento, execução e controle bem como da auditoria.

Processo de gestão	Sistemas de Informações
Planejamento estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento operacional: pré-planejamento Planejamento de longo prazo, médio e curto prazos	Sistema de simulações de resultados econômicos e financeiros (pré-orçamentário) Sistema de orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistemas de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamento)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados.
Auditoria	Sistema de informações de apoio para acompanhamento dos resultados dos testes/validação dos orçamentos.

Quadro 3 - Processo de gestão e sistema de informações

Fonte: Adaptado de Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 353)

Observa-se que em todas as fases do processo de gestão, o sistema de informações tem sua função. Esse item, devido a sua importância recorrente nas fases administrativa, também integra o rol de assunto estudado pela Controladoria. Não dispor de um bom sistema de informações operacional, de apoio a gestão e da ações administrativas (tomada de decisão), implica dizer, que a empresa terá maiores dificuldades em implantar instrumentos gerenciais com foco em relatórios.

2.3.7.1 Sistema de informações contábeis

O sistema de informação contábil compreende todas as etapas da variação patrimonial, ocorrida em detrimento de um evento econômico. Assim sendo, todo trâmite dos dados até o momento de sua consolidação nos relatórios contábeis, é parte integrante desse sistema. Desse modo, o sistema contábil não deve ser entendido como o software de contabilidade, mas todo o sistema, inclusive este.

Para Facci e Moribe (2003, p. 38), “o sistema de informação contábil (SIC) possui aspectos que o diferencia dos demais sistemas de informação, por gerar informações em formatos que contribuem de forma relevante para o processo decisório nas empresas a partir das diretrizes contábeis.”

A finalidade do sistema de informação contábil é melhorar o gerenciamento da empresa pelo tratamento e uso de informações processadas pela contabilidade. Mas há críticas sobre o mesmo, tendo em vista que alguns gestores e, até mesmo os profissionais da contabilidade, não conhecem todas as ferramentas de emissão de informações existentes no SIC.

Outro ponto bastante criticado, é o fato do SIC tratar, na maioria das vezes, em demasia, informações da contabilidade financeira que embora sejam úteis ao processo de gestão, não atendem totalmente as necessidades dos gestores corporativos. Destarte, ao conceber ou estruturar o sistema de informação contábil, primeiro deve haver um diagnóstico junto aos vários interessados na informação, para que esta venha de encontro aos seus anseios.

Facci e Moribe (2003), concluem que o fato de constituir suporte à decisão é uma característica fundamental para qualquer sistema de informação que pretenda ser útil à gestão empresarial; considera o SIC, como o maior componente do Sistema de Informação Gerencial, pois absorve todas as atividades que possam ser mensuráveis monetariamente. E que seu objetivo é prover informações financeiras e não-financeiras aos diversos usuários e servir como peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da empresa. As informações não financeiras são aquelas que evidenciam fatores físicos, como quantidade e qualidade dos funcionários, quantidades e aspectos estratégicos dos estoques, benefícios da terceirização de processos, entre outras.

O SIC é composto dos seguintes elementos: pessoas, tecnologia e procedimentos diversos ligados à estrutura administrativa que está ligada a teoria de sistema. Para Facci e Moribe (2003), a eficácia do SIC está diretamente relacionada à capacidade de obtenção de resultados satisfatórios a partir da combinação adequada do mix de recursos, maximizando o uso dos recursos disponibilizados,

controlando a capacidade como resposta à demanda ou, ainda, procurando formas de gerar e combinar dados e informações.

Assim, Piai (2000, p. 17), descreve que os sistemas formais de informação contábeis muitas vezes são falhos, pois:

- as informações muitas vezes são baseadas apenas em dados históricos que são extraídos do sistema financeiro interno, esquecendo-se dos dados não financeiros e gerados externamente, tornando-se muito limitadas;
- eles tendem a agregar dados objetivando reduzir despesas, sendo que hoje isto é facilmente alcançado por meio de sistemas computadorizados;
- a maioria das informações é preparada rotineiramente e de forma a satisfazer a uma variedade de exigências, o que faz com que percam a atualidade.

Nakagawa (1993, p. 71), assevera que

o sistema contábil de informações é orientado por um conjunto de regras de controle de entrada, processamento, avaliação e saída de dados. Na entrada o sistema só contempla dados relacionados com transações que guardem conformidade com os chamados Postulados Ambientais de Contabilidade, os quais, se admitidos, passam a ser tratados de acordo com os procedimentos de controle interno da empresa.

Com o propósito de melhor entender com mais propriedade o sistema contábil, pode alinhar ao mesmo os seguintes subsistemas:

- compras;
- processamento das ordens de compras;
- pedido de compras;
- contas a receber;
- contas a pagar;
- controle de estoques;
- folha de pagamento;
- razão geral;
- contabilidade de custos;
- orçamento;

- contabilidade por responsabilidade;
- análise de vendas;
- análises financeiras diversas.

Todas esses subsistemas podem ser acompanhados mediante a elaboração de relatórios de gestão, podendo ser também chamados, relatórios de acompanhamento de processos e resultados.

2.3.7.2 Sistema de informações gerenciais

Antes de se adentrar a análise propriamente dita sobre o sistema de informações gerenciais, é importante diferenciar dados de informações. Para Oliveira (1991, p.43), “dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação.” As informações advêm de dados trabalhados.

Oliveira (1991), define que o processo de transformação de dados em informações se caracteriza como um sistema de informações. Quando voltado a informações para fins decisórios, diz-se que este é um sistema de informações gerenciais. Abaixo, na figura 3, apresenta-se o formato de um sistema de informações gerenciais:

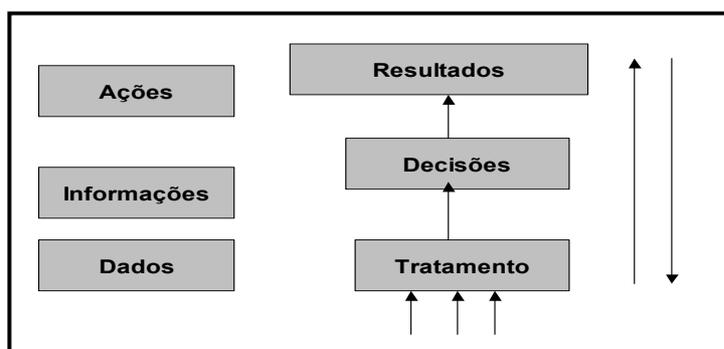


Figura 3 - Modelo proposto do sistema de informações gerenciais

Fonte: Adaptado de Oliveira (1991, p. 44)

O autor ainda destaca que o processo de tomada de decisão implica o conhecimento prévio das condições básicas na empresa e de seu ambiente, bem como uma avaliação das conseqüências futuras advindas das decisões tomadas. Toda decisão implica em conseqüências, sejam positivas, sejam negativas e, por isso, devem ser criteriosamente analisadas.

Para Vieira, Raupp e Beuren (2004), tanto os dados quanto às informações de suporte a gestão, integram o sistema de informações gerenciais. Este faz parte do sistema integrado, os chamados sistemas de apoio à gestão, auxiliando no processo decisório das empresas. Beuren e Martins (2001, p. 10), completam dizendo que “ [...] o sistema de informações gerenciais proporciona ao gestor condições de controlar as diversas rotinas administrativas e é fonte orientadora para o processo decisório.”

Outro bom conceito de SIG, pertence a Piai (2000, p. 18), que assim o conceitua:

o Sistema de Informações Gerenciais permite a integração entre padrões, orçamento e Contabilidade, apoiando os gestores no processo de administração, bem como operacionalizando a adequação conceitual entre os três sistemas de forma a considera-los um único banco de dados.

Neste contexto, o SIG deve prever as seguintes análises segundo Piai (2000, p. 21):

- análise de todos os fatores e subfatores externos, com a conseqüente identificação de oportunidades e das ameaças interagentes com a empresa;
- a análise dos propósitos atuais e potenciais, bem como grandes orientações estratégicas da empresa para determinação de sua missão;
- a análise para identificação dos objetivos, políticas e estratégias da empresa.

Dentro deste contexto, tem-se ainda o sistema integrado de gestão empresarial, que objetiva a integração, consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias ao gestor do sistema maior, denominado de sistema empresa.

2.3.7.3 Sistema de Informações de Controladoria

Segundo Padoveze (2003) o sistema de informação é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitindo às organizações o cumprimento de seus objetivos principais. E o sistema de informação contábil ou o sistema de informação de Controladoria é o meio que o contador-geral, contador gerencial ou o *controlles* utilizarão para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda a sua plenitude.

O quadro 4 demonstra como é formado o sistema de informações contábeis, trazendo os vários subsistemas que o compõem, formando o sistema de informações de Controladoria. Este quadro é de extrema importância para o objetivo da dissertação, que busca levantar o entendimento e o funcionamento da IES, no tocante à geração de informações ao processo decisório, isto é, busca entender e depois diagnosticar o sistema de Controladoria das IESs goianas, na geração de relatórios pelas áreas contábil e financeira.

Sistema de Informação de Controladoria		
Área Legal/Fiscal	Área de Análise	Área Gerencial
• Contabilidade Geral	• Análise de Balanço	• Orçamento e Projeções
• Contabilidade em Outras Moedas	• Análise de Fluxo de Caixa	• Custos e Preços de Vendas
• Controle de estoques	• Gestão de impostos	• Contabilidade por Responsabilidade
• Controle Patrimonial		• Centros de Lucros e Unidades de Negócios
• Valorização de Inventários		• Acompanhamento do Negócio
• Contabilidade Tributária		

Quadro 4 - Área e subsistemas do sistema de informação de Controladoria

Fonte: adaptado de Padoveze (2003, p. 50)

Ressalta-se, por fim, que o sistema de informações de Controladoria, deve ser entendido também como um sistema de apoio à gestão. Este, segundo Padoveze (2003, p.43), refere-se

[...] àqueles sistemas ligados à vida econômica-financeira da empresa e às necessidades de avaliação de desempenho dos administradores internos. Eles são utilizados principalmente pelas áreas administrativa e financeira da empresa e pela alta administração da companhia, com o intuito de planejamento e controle financeiro e avaliação de desempenho dos negócios. São exemplo: o sistema de informação contábil, o sistema de custos, de orçamento, de planejamento de caixa, planejamento de resultados, centros de lucro, etc.

2.3.8 Novos limites para a Controladoria

Em virtude da acelerada mudança tecnológica vivenciada hoje, as empresas estão cada vez mais se especializando em termos de tecnologia. Uma administração mais profissional está se transformando numa necessidade básica, e não apenas um modismo.

Para Menezes (2001, p. 87-8) “a tecnologia da informação e as telecomunicações são as ferramentas que, já há algum tempo, estão “reformatando” o panorama dos negócios”. E dentro dessa perspectiva, deve-se examinar os novos limites e os novos paradigmas:

- que é a empresa?
- conceito “cadeia de valor” permanece o mesmo?
- Quais as novas características requeridas para o novo modelo de gestão?

Assim sendo, os grandes modelos empresariais tradicionais estão mudando para a nova sociedade ligada em rede e a comunicação direta proporcionada pela Internet, um forte argumento, segundo Menezes (2001, p. 88), quando afirma que,

o ritmo de mudança é tão rápido que altera regras básicas da carreira nas empresas. Os executivos internos poderão ter mais dificuldades do que pessoas de fora para subir até o topo da pirâmide, isto porque é provável que a empresa vá precisar constantemente de uma visão diferente, ao invés de manter o velho olhar de que a conhece tão bem.

Diante desse panorama, onde a velocidade é a nova palavra-chave e a mudança é a característica fixa da nova economia. E o profissional de Controladoria deverá buscar novas ferramentas para enfrentar essa realidade.

Conhecer de sistemas integrados, recursos tecnológicos, bem como novos mecanismos de gestão como BI (*business intelligence*), balanço intelectual e outras, são imprescindíveis neste novo mundo da economia digital.

2.4 Controladoria na gestão da empresa

A Controladoria deve agir em todas as etapas do processo de gestão, quais sejam planejamento, execução, controle e auditoria. Vale lembrar que “uma das preocupações constantes dos gestores é a manutenção de sua carteira de clientes e a conquista de clientes potenciais”. (VIEIRA; RAUPP; BEUREN, 2004, p. 44)

A função primordial da Controladoria é zelar para que o processo de gestão ocorra segundo os objetivos traçados pela direção. A sua atuação no ambiente de gestão encontra-se demonstrado na figura 4, a seguir:

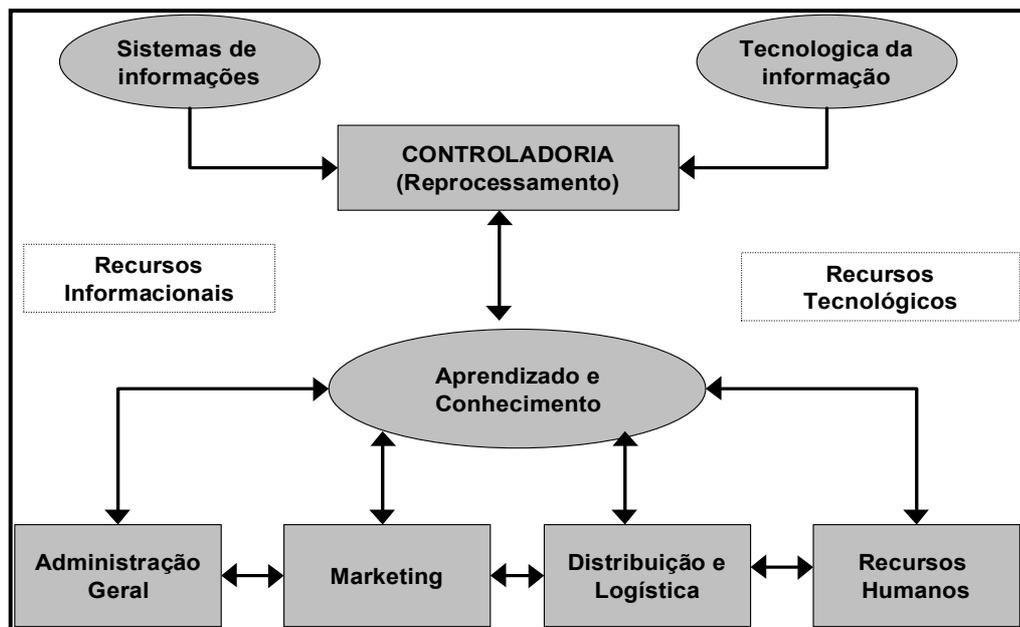


Figura 4: Papel da Controladoria no apoio ao processo de gestão

Fonte: Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 11)

Pela figura, pode-se visualizar como a Controladoria tem papel relevante no processo de gestão, devido ao fato da mesma estar em total integração com os principais recursos e setores de uma organização.

2.4.1 Planejamento

Segundo Piai (2000), o objetivo fundamental de qualquer empresa é a obtenção do maior lucro possível, compatível com o bem-estar da coletividade e com o crescimento sadio de seus negócios. É evidente que a capacidade e o talento do administrador não poderão ser substituídos por uma técnica. Porém, dadas as limitações naturais do ser humano, é indispensável a técnica do planejamento, controle e auditoria para que a empresa atinja suas metas.

Peleias (2002, p. 23) advoga que,

o planejamento é a etapa do processo de gestão em que se decide antecipadamente sobre as ações, e tem como escopo garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurar sua continuidade, otimizar os resultados de suas áreas componentes, aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos e manter o controle sobre os vários aspectos de sua gestão econômica.

Quando se fala em prever o futuro, pensa-se em orçamentos. Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o (s) próximo(s) ano(s), considerando as alterações já definidas para o próximo exercício. Portanto, o orçamento não deixa de ser uma pura repetição dos relatórios gerenciais atuais, só que com os dados previstos.

Neste sentido, a Controladoria deve participar de maneira pró-ativa no processo de elaboração do orçamento, inclusive promovendo debates, estudos e interação entre áreas, para que o documento possa espelhar com precisão a realidade da empresa. Além disso, a Controladoria deve promover trabalho voltado a harmonizar todas as partes interagentes do processo, impulsionando-as para que a entidade obtenha melhores resultados, e, assim, satisfazer às necessidades internas de empregados e proprietários.

Padoveze (2003, p. 189) destaca alguns quesitos que devem constar do plano orçamentário, a saber:

- orçamento como sistema de autorização: orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle;
- um meio para projeções e planejamento: o conjunto das peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e planejamento, permitindo, inclusive, estudos para períodos posteriores;
- um canal de comunicação e coordenação: incorporando os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias, é instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;
- um instrumento de motivação: na linha de que o orçamento é um sistema de autorização, ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais;
- um instrumento de avaliação e controle: considerando também os aspectos de motivação e autorização, é lógica a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;
- uma fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta essencial para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

Para a elaboração do planejamento e controle de resultado que comumente é chamado de orçamento empresarial, a empresa/setor ou Controladoria, deverá seguir alguns princípios básicos, conforme ensinamento de Welch (1983):

- envolvimento administrativo – pode ser compreendido como apoio, confiança, participação e orientação da administração. Todos os gestores responsáveis por um orçamento específico devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle;

- adaptação organizacional – o orçamento deve apoiar-se numa sólida estrutura organizacional e num conjunto bem definido de linha de autoridade e responsabilidade;
- contabilidade por áreas de responsabilidade – em função da adaptação organizacional o sistema de informações contábeis deve prever também uma Contabilidade por área de responsabilidade, o que otimizaria o processo de planejamento e controle de resultado;
- orientação para objetivos – administração marcada por objetivos, subobjetivos e padrões. Tem como objetivos criar condições , antes do momento da decisão, para uma série de decisões voltadas ao atingimento de objetivos específicos; estabelecer padrões para que os resultados alcançados possam ser confrontados;
- comunicação integral - compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional. Isto é, para o sucesso do planejamento e controle de resultado, tanto o administrador quanto os subordinados devem ter a mesma noção de responsabilidade e objetivos;
- expectativas realistas – evitar um conservadorismo exagerado quanto um otimismo irracional;
- oportunidades – deve haver um calendário definido para o planejamento formal, os relatórios de desempenho e outras atividades correlatas;
- aplicação flexível - o sistema orçamentário não é um instrumento de dominação. O valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e planos;
- reconhecimento do esforço individual e do grupo – implica dizer que as realizações, tanto positivas quanto negativas, devem ser identificadas e levadas em conta no processo de administração;
- acompanhamento – tanto o desempenho favorável quanto o desfavorável devem ser cuidadosamente analisados.

Padoveze (2003, p. 191), destaca algumas vantagens do orçamento como elemento de Controladoria:

- a orçamentação compele os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento;
- a orçamentação fornecer expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente;
- a orçamentação ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes;
- reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho etc.

2.4.2 Execução

Segundo Peleias (2002, p.25), “a execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.”

Nesta etapa, o plano estratégico definido, bem como o orçamento ou planejamento e controle de resultado definido, entra em operação na empresa, dando início a fase de execução.

Nesta fase cabe à Controladoria:

- zelar pelo cumprimento das ações definidas no planejamento estratégico;
- acompanhar a execução e promover alternativas de melhorias;
- criar indicadores de performance para confrontação contínua entre o resultado obtido e o resultado esperado;
- promover debates com as áreas envolvidas para otimização dos trabalhos e apuração de resultado; e

- levantar demonstrativos que corroboram o cumprimento de metas e permita avaliar o desempenho do individual e do grupo na execução do plano.

Além desses itens mais genéricos, a Controladoria deverá também participar do processo de gestão do capital de giro da empresa, da apuração de custos, da análise dos mesmos, e também projetar e acompanhar a evolução dos números, tendo como suporte a Contabilidade divisional ou por área de responsabilidade.

2.4.3 Controle

O controle considerando Peleias (2002, p. 26),

é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Para Catelli, Pereira e Vasconcelos, (2001, p. 146) “ o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade: avaliação de desempenho global e analítica”.

Ainda seguindo o pensamento dos mesmos autores, para que o controle seja implantado com sucesso, devem ser consideradas quatro etapas:

- prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- reunir informações sobre o desempenho real;
- comparar o desempenho real com o previsto; e
- verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas conseqüências, quando possível.

Orçamento é um importante instrumento de controle. Para Vasconcelos (2004, p. 58),

o orçamento é a quantificação do planejamento: uma previsão estimada pela empresa para alcançar os objetivos traçados. No entanto, o orçamento não deve ser visto como um plano de negócio, já que ele é apenas um meio para se chegar a um fim: um instrumento utilizado pela gestão para controlar custos e despesas, além de acompanhar investimentos e geração de receitas no processo de execução do planejamento.

A mesma autora ainda faz um comentário sobre o orçamento dizendo que embora o mesmo seja usado como instrumento de controle, seu objetivo não é impor limites para cercear a liberdade de expressão, mas sim, necessariamente, pressupõe economicidade no uso de recursos e alcance de metas.

Problema	Influência sobre a qualidade do planejamento e controle	Conseqüências/situações
<ul style="list-style-type: none"> Falta de definição de um propósito comum. 	<ul style="list-style-type: none"> Atitudes desordenadas 	<ul style="list-style-type: none"> Falta de coordenação e sincronia entre as áreas da empresa.
<ul style="list-style-type: none"> Desorganização de prioridades. 	<ul style="list-style-type: none"> Prioridades reais não-atendidas. 	<ul style="list-style-type: none"> Desmotivação e insatisfação.
<ul style="list-style-type: none"> Falta de motivação das pessoas. 	<ul style="list-style-type: none"> Desistesse. 	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de compromisso das pessoas envolvidas na obtenção das metas.
<ul style="list-style-type: none"> Ausência de liderança nas áreas funcionais. 	<ul style="list-style-type: none"> Atitudes desordenadas. Concorrência entre os membros do grupo. 	<ul style="list-style-type: none"> Desorientação na execução das tarefas da empresa.
<ul style="list-style-type: none"> Não-compreensão do programa e do funcionamento. 	<ul style="list-style-type: none"> Desconhecimento dos porquês de cada etapa. 	<ul style="list-style-type: none"> Ações mecânicas; Não reconhecimento de falhas; Indiferença.
<ul style="list-style-type: none"> Receio a mudanças. 	<ul style="list-style-type: none"> Resistência a novas tendências. 	<ul style="list-style-type: none"> Não-acompanhamento dos avanços tecnológicos. Aversão à aferição de desempenho.

Quadro 5 - Impacto da cultura organizacional sobre a elaboração e o alcance gerencial dos orçamentos

Fonte: Vasconcelos (2004, p. 64)

O quadro 5 traduz as conseqüências ocorridas nas organizações quando da implantação de um planejamento e controle de resultado, quando a mesma não segue alguns passos básicos para eficiência e eficácia da adoção do instrumento,

como os princípios citados no tópico destinado a Controladoria no processo de planejamento de resultado.

O quadro 6 retrata algumas visões típicas inerentes ao orçamento, bem como as recomendações para contorná-las.

Visões típicas	Recomendações
A pequena empresa não precisa de orçamento.	Conscientização da importância do orçamento no processo decisório.
A desorganização e a volatilidade econômica desqualifica o orçamento como peça gerencial.	Uso de ferramentas de precisão mais seguros (projeção de cenários).
Inexistência de equipe para implantar o orçamento.	Criação de frentes de trabalho para implantar o orçamento. Seleção ou formação criteriosa de líderes.
A estrutura da empresa e o sistema orçamentário são incompatíveis.	Criação de uma rede de comunicação em formato de estrela, ou seja, com um intenso fluxo em duplo sentido.
A desorganização e a desunião dos setores dentro da empresa inviabilizando um adequado trabalho orçamentário.	Organização e sintonia entre os setores favorecerão um menor custo de tempo e dinheiro, ao mesmo tempo em que proporcionam um convívio salutar entre as pessoas.
Visão imediatista do orçamento.	Deixar claro à organização de que os resultados somente serão alcançados a médio ou longo prazo.

Quadro 6 - Visão típica acerca do orçamento

Fonte: Vasconcelos (2004, p. 65)

Neste contexto, a Controladoria deve agir com o foco no desempenho. Acompanhar as realizações de receitas, custos e despesas, considerando uma contabilidade por área de responsabilidade; comparar o resultado presente com as projeções efetuadas no planejamento; estudar as contingências favoráveis e desfavoráveis ocorridas; discutir e formular propostas de adequação do planejamento e controle de resultado, bem como elaborar e relatar todos estes itens.

Tal entendimento pode ser visto na pesquisa de Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 10). Para eles

a Controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através do orçamentos e padrões que devem espelhar corretamente expectativas desejáveis em relação às atividades, em termos de eficácia e eficiência, com as quais deverão ser confrontados os desempenhos realizados, a fim de que sejam evidenciadas as causas de eventuais variações entre os mesmos.

Registra-se pelo apresentado, que a fase do controle ocorre consoante o orçamento estudado e implantado nas etapas anteriores do processo de gestão.

2.4.3.1 Área contábil e financeira no processo de controle

Tanto a contabilidade quanto à área de finanças tem seu papel destacado no cotidiano dos negócios. Acompanhar, mensurar e relatar eventos organizacionais é o carro chefe dessas áreas , sobretudo para os vários gerentes corporativos.

Para Menezes (2001, p. 111),

as empresas sempre dependeram das análises financeiras feitas pelos gerentes de Contabilidade e de finanças. Hoje, elas esperam que esses profissionais também assumam o papel de estrategistas corporativos. Para tanto, tesoureiros e diretores financeiros devem ir além dos fatores meramente monetários.

Por estarem os analistas contábeis e os analistas financeiros mais próximos da informação do que os dirigentes, por operarem o sistema de informações, sabem distinguir quais são as informações confiáveis daquelas não confiáveis. À medida que fornecem relatórios tempestivos a gestão, obtidos do sistema de informações e participam ativamente de questões vinculadas às estratégias, as áreas de contabilidade e finanças desempenham relevante posição no controle dentro das organizações.

2.4.3.2 Sistemas de limites

Estabelecer limites é zelar pela prudência na execução das tarefas executadas pela empresa. Neste sentido, Menezes (2001, p. 118) afirma que

os sistemas de limites baseiam-se em um princípio de administração simples, mas profundo, o que se pode chamar de “poder do pensamento negativo”. Se queremos que os funcionários sejam criativos e

empreendedores, temos que dizer-lhes o que fazer ou o que não fazer? A resposta certa é a última, isto é: o que não fazer.

Dizer as pessoas o que fazer, estabelecendo procedimentos operacionais padronizados e regras, inibe a iniciativa e a criatividade despertadas e liberadas por empregados *empowered* e empreendedores. Dizer-lhes o que não fazer, por outro lado, permite inovação, mas dentro de limites claramente definidos. Tudo isso deve ocorrer num ambiente devidamente preparado para tal situação.

Como descreve Menezes (2001, p. 119),

os sistemas de limites são especialmente importantes nas atividades em que a reputação construída sobre a base de confiança constitui um ativo competitivo. [...] Para evitar danos a sua reputação, as empresas tendem a desenvolver códigos de conduta que proíbem seus colaboradores de, por exemplo, manter relacionamento com clientes “indesejáveis” .

Este mecanismo pode também ser aplicado as IESs, pois conforme ensinamentos do autor, ditar as regra do que não fazer, gera sugestões criativas, no entanto, dentro de um ambiente desejado pelos gestores.

2.4.3.3 Sistema de controle interativo

Segundo ensinamentos de Menezes (2001, p. 114) “Os sistemas de controle interativo possibilitam, aos administradores, focalizar e discutir incertezas estratégicas, conhecer as ameaças e as oportunidades e responder proativamente, à medida que mudam as condições competitivas.”

Para tornar um sistema interativo, exige-se participação constante de dirigentes e funcionários. O diálogo é essencial para o surgimento de novas estratégias e melhorar o processo de controle interativo. Esse tipo de controle ganhou força com a promulgação da Lei Sarbanes & Oxley nos Estados Unidos, cujo teor aplica-se a todas as empresas que negociam títulos mobiliários na bolsa americana. O exemplo de controle interativo trazido por essa Lei foi o comitê de auditoria.

2.4.3.4 Contabilidade de custos como ferramenta de controle

O produto gerado pela contabilidade de custos pode ser considerado um bom elemento de controle ou acompanhamento de resultado por unidade de negócios/produção. Antes de partir para uma maior análise, serão retratados alguns conceitos básicos de relativos à contabilidade de custos, tais como:

Os gastos são todas as aquisições, pagas a vista ou mediante assunção da dívida. Os custos, por sua vez, são gastos com bens e serviços para obtenção de produtos acabados.

Já as despesas são os gastos necessários para vender os produtos e, via de regra, ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas. (PADOVEZE 2003)

Com respeito à classificação de custos e despesas, pode ser assim resumida: quanto ao objeto a ser custeado (custo diretos e indiretos) e quanto ao volume de produção ou venda (custos fixos e variáveis)

Os custos diretos são aqueles que podem ser fisicamente identificados para um segmento ou produto, com previsão de medidas concretas de alocação e mensuração. No entanto, os custos indiretos são os gastos industriais/de serviços que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e, caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão através de critérios de distribuição (rateio).

Os custos fixos são aqueles que tendem a manter constantes em relação às alterações no volume das atividades operacionais de produção ou prestação de serviços. De modo geral, são custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional. Já os custos variáveis são assim chamados, os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades.

A figura 5 demonstra toda a estrutura de uma Contabilidade de custos:

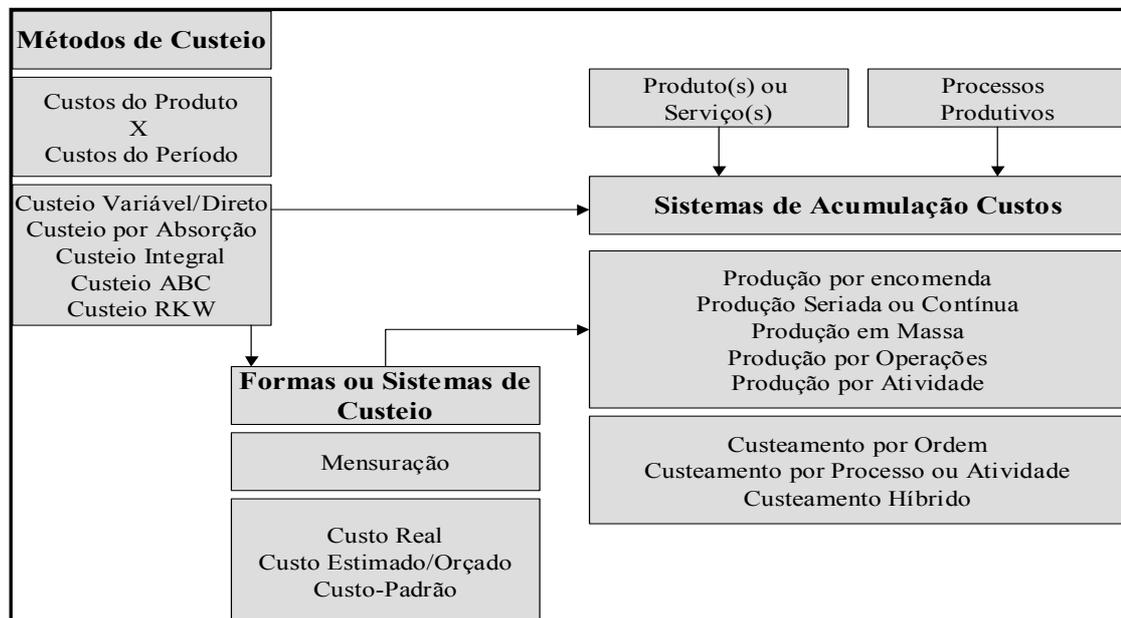


Figura 5 - Esquema da contabilidade de custos

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003, p. 324)

Após estudos realizados sobre a conceituação básica de custos, em seguida serão retratados os métodos de custeio. Estes, na visão de Padoveze (2003, p. 324) “é o fundamento da contabilidade de custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo dos produtos. Portanto, método de custeio é um modelo de decisão, mensuração e informação.”

Padoveze (2003, p. 325) descreve que o método de mensuração do custo está ligado a três questões:

- quais os custos que devem fazer parte da apuração do custo dos recursos, produtos, serviços, atividades ou departamentos;
- quais os custos de um recurso, bem, produto ou serviço final que devem ser ativados enquanto esses bens estão em estoque (enquanto não-vendidos);
- qual a definição da metodologia de cálculo e apuração do custo unitário dos produtos e serviços.

Dentre os vários métodos, destaca-se o método por absorção, o método do custeio direto e o método ABC. O primeiro deles é aceito pelo fisco e pelos contadores e auditores independentes, por estar em consonância com os Princípios

Fundamentais de Contabilidade. Este método, segundo grande parte dos estudiosos do assunto, tem pouca importância para fins gerenciais.

O segundo trabalha os custos variáveis para fins de estoques, considerando os fixos como resultado do exercício em curso. Tem maior aceitação para fins gerencialistas, mas não é reconhecido pelo fisco, nem por auditores e contadores.

O último, o custeio ABC, ou custeio por atividades, também não é aceito legalmente, mas é bastante estudado e proposto em vários seguimentos. Trabalha a distribuição dos Custos Indiretos de produção com mais detalhes do que o absorção.

A utilização de um ou outro, depende de vários estudos sobre a entidade, cabendo à Controladoria o trabalho de estudá-los bem como adotá-los como medidas de mensuração de resultados e controle de operações envolvendo a produção.

Resumindo, segundo Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 10), “à Controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através de orçamentos e padrões [...]”.

2.4.4 Auditoria

A auditoria pode ser dividida em várias frentes: auditoria independente, auditoria interna, auditoria operacional e de gestão, auditoria de negócios, auditoria de sistemas, etc. O objetivo não é discutir cada uma, considerando seus procedimentos, objetivos e técnicas, mas incluir a auditoria dentre os preceitos de gestão.

As empresas sempre têm projetos em desenvolvimento. Projetos esses de diversas naturezas como implantação de sistemas de informática, mudanças administrativas, planos de expansão de áreas de negócios, contratação e treinamentos de pessoal, dentre outros. Em face dos projetos sempre existentes nas organizações, é importante destacar o papel da auditoria no tocante à inspeção e análise de processos, opinião, validação e recomendações acerca dos resultados

obtidos. De posse das recomendações do auditor, a direção terá mais um elemento de análise em suas mãos, o que enriquece o processo de gestão como um todo.

O controle de operações, de registros, e de relatórios faz parte do processo de gestão. Normalmente se discute muito acerca do controle interno das empresas. Este, é composto pelo conjunto de normas, procedimentos e métodos adotados pela gestão em suas várias áreas, com o objetivo de garantir a proteção patrimonial, a geração de informes/demonstrativos/relatórios úteis à gestão, bem como ser coadjuvante no processo de decisão das empresas.

Registra-se que o controle interno é foco de auditoria. Segundo Attie (1998, p. 207) “a avaliação adequada de um sistema de controle interno requer conhecimento dos procedimentos e métodos prescritos, assim como um grau de certeza de que eles estão sendo aplicados e funcionam conforme os planos.” Assim, em cada mudança em curso nas organizações, muda-se também em parte os controles internos, requerendo para melhoria dos procedimentos, uma visão da auditoria.

Voltando a idéia da auditoria para gestão, Gil (2004, p. 70), conceitua a auditoria da seguinte forma: “é a função administrativa, responsável por testar, provar, opinar, recomendar, agregar valor ao processo/produto das outras três funções administrativas (planejamento, execução e controle)”. Daí, seu enquadramento no processo de gestão empresarial, vinculando-se à Controladoria.

2.5 O futuro da Controladoria

Em detrimento da significativa mudança tecnológica existente, as empresas se vêem obrigadas a se adequar com rapidez, para evitar perdas de diversas ordens como: operacionais, de sistema de informações, financeiras, econômicas, etc. Como a Controladoria tem como um de seus principais objetivos, participar do processo de gestão, em suas várias subdivisões, terá também que se especializar em relação à nova economia, qual seja a economia digital.

Nas palavras de Menezes (2001, p. 125),

[...] cabe, à Controladoria, dar suporte à construção do sistema de informações que subsidia cada gestor funcional, permitindo que estes se concentrem em suas áreas, liberando-os dos problemas corporativos, muitas vezes, decorrentes de outros segmentos.

Extrai-se das conceituações dadas pelo autor, que a Controladoria do futuro necessita aglutinar conhecimentos atinentes à tecnologia de informação, economia digital, e outros assuntos ligados à evolução tecnológica. Discute-se muito que “os profissionais da área de Controladoria, ao assumirem a postura de gestores da informação, devem pensar com realismo nos indicadores de desempenho que melhor servirão de apoio às estratégias de suas empresas.” (MENEZES, 2001, p. 125)

2.6 A metodologia DEQ e a Controladoria

Adiante será discutido o conceito da metodologia DEQ, criada pelo Professor Doutor Antônio de Loureiro Gil, usada para melhorar a gestão das organizações. Essa metodologia foi concebida, tendo como referência os trabalhos de auditoria/assessoria desenvolvidos pelo professor em diversas organizações empresariais. O foco central da metodologia é buscar auferir melhor desempenho dos vários recursos (humanos, materiais, financeiros e tecnológicos) e minimizar as ocorrências de falhas atribuídas a projetos de mudanças em curso nas organizações.

2.6.1 Conceito e pressupostos da DEQ

Borges (2004), entende que a metodologia DEQ possui um diferencial em relação a outras metodologias de gestão, pois além de trabalhar o conceito de contingências no mundo dos negócios, ainda aborda claramente a operacionalização deste processo.

A metodologia DEQ busca focar nos seguintes vetores, conforme Gil (2004, p.25):

- a) “Desempenho: trabalhar fator crítico de sucesso (FCS) para o alcance do produto final, a decisão (AO), e concomitante quantificação (ID) da melhoria alcançada, em relação aos momentos pré e pós-instalação da decisão.
- b) Falha: tratar cada ponto de falha (SPOF – *single point of failure*) para estabelecer o produto final, a decisão (MP), e a decorrente quantificação (IF) da força, a fim de enfrentar falhas pré e pós-projeto da decisão instalada.”

As vertentes, desempenho e falhas são empregadas e trabalhadas no momento da decisão - DEQ (Decisão via exceção quantificada). Neste momento, então, faz-se o mapeamento dos fatores críticos de sucesso, aliado à ação de otimização aplicada aos mesmos, bem como define o indicador de performance ou de desempenho. Já as falhas são controladas via medidas de proteção, que podem ser preventivas, defectivas e corretivas, que são também acompanhadas por intermédio de indicadores de falha (IF).

Entende-se por fator crítico de sucesso, qualquer evento organizacional que comporta uma ação de melhoria. Por exemplo, em uma IES, a divulgação do vestibular pode ser caracterizada um fator crítico de sucesso. No campo de gestão, o sistema de informática utilizado para registro e controle de frequência, notas, mensalidades, contabilidade geral e de custos, etc.

Uma vez definidos e elencados em ordem de prioridades, os fatores críticos de sucesso, cabe ao gestor apostar em ações de otimização (AO), aplicadas a cada fator crítico de sucesso, objetivando otimizá-los e, conseqüentemente, obter melhores resultados quanto àquele item específico que, certamente gerará ganhos em relação ao todo. Porém, o gestor precisa ainda acompanhar suas ações, de sorte a controlar toda ação implantada ou implementada. Para tanto, utiliza-se de indicadores de desempenho para medir e informar o resultado de AO.

Por outro lado, é considerando a premissa de que para toda ação há uma reação. Ao apostar em um fator crítico de sucesso, a gestão deve também identificar – via profissionais especializados – os pontos de falha, que segundo Gil são os SPOFs, cuja definição foi colocada no início do tópico. A partir dos SPOFs listados, deve a gestão trabalhar medidas de proteção contra as possíveis ocorrências negativas advindas deles, via MP (Medida de proteção). Para o sucesso do projeto mudar/agregar valor, cabe ainda a gestão, prever e decidir quanto ao melhor recurso para medir os efeitos decorrentes da medida de proteção, via indicar de falha ou IF.

A metodologia DEQ visa, pois, a realizar mudanças no contexto do amanhã dos negócios, com vistas a melhorar o desempenho e enfrentar falhas no processo/produto organizacional (GIL, 2004, p. 60). O modelo de gestão vencedor é aquele que está sempre promovendo mudanças.

Além da gestão via DEQ, o professor Antônio de Loureiro Gil, entende que toda ação de otimização e medida de proteção necessita ser auditada, para obtenção de mais subsídios para o sucesso do projeto. Para tanto, propôs a metodologia AUDEQ, com foco simultâneo em testar, provar, opinar, recomendar, agregar valor e em otimizar o desempenho ou enfrentar falhas.

2.6.2 A Controladoria apoiada na DEQ

A Controladoria visa contribuir com os gestores nas tomadas de decisões mediante fornecimento de informações úteis. Um dos mecanismos empregados pela Controladoria é criar, desenvolver, aperfeiçoar, agilizar e apresentar relatórios financeiros e não financeiros à gestão.

Como exemplos de relatórios, têm-se aqueles de natureza contábil/financeiro destacando-se em: demonstrações contábeis obrigatórias (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas), demonstração de fluxo de caixa, mapa de custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, relatórios de índices financeiros/econômicos, relatórios contemplando análise de custos, definição de preços de vendas, relatórios de orçamentos (padrão x realizado) dentre vários outros.

Neste sentido, pode-se dividir a Controladoria em partes, conforme necessidade de organização. Estudo efetuado por Rosa (1999), demonstrou que poucas instituições de ensino – foco desta pesquisa – possuem departamento/setores de Controladoria. Por essa razão, fez-se nesta dissertação a divisão da Controladoria em contabilidade e finanças. Tais setores, forneceram subsídios informacionais à gestão, além de participar ativamente (em tese) no

processo de mensuração, análise e evidenciação dos eventos organizacionais existentes como um todo.

A metodologia DEQ/AUDEQ, poderia ser utilizada com sucesso pelas Controladorias, na geração de informações à gestão. Com o emprego dos conceitos da DEQ, a Controladoria poderia aperfeiçoar os relatórios existentes, bem como analisar a performance do gestor, no emprego dos diversos recursos no gerenciamento da IES.

2.7 A Controladoria nas instituições de ensino

Após extensa abordagem sobre os conceitos, envolvendo a Controladoria e a IES, têm-se que as Controladorias de finanças e de contabilidade devem conhecer os objetivos prévios das IESs, para atuar no fornecimento das informações via relatórios. A comunicação interna, principalmente com áreas básicas na geração de informações é imprescindível para obtenção de resultados positivos.

Os objetivos vão desde o aumento do faturamento, impulsionado pelo aumento de novos cursos de graduação, pós-graduação, extensão, até a redução de custos operacionais. A forma de acompanhar os vários projetos/mudanças em curso, os gestores contam normalmente com relatórios fornecidos pelas áreas de contabilidade e tesouraria.

O papel da Controladoria seguindo estes conceitos é oferecer elementos que condizem com os objetivos traçados pela organização, por intermédio de relatórios atuais e fidedignos do desempenho das várias áreas, para que os gestores possam refletir sobre suas ações e sustentar novas decisões.

Rosa (1999), em seu estudo sobre a Controladoria das IESs, identificou que esse setor praticamente não existe em todas as instituições pesquisadas, mas as funções inerentes a ela sempre estão presentes. Dentre as suas observações em relação à Controladoria nas IESs, destaca-se a participação da contabilidade na elaboração e acompanhamento de controles orçamentários.

2.7.1 Sistema de informações de Controladoria nas IESs

Ainda considerando o estudo feito por Rosa (1999), sobre o papel da Controladoria em instituições de ensino superior, destaca-se as seguintes constatações, no tocante ao sistema de Controladoria:

- em nenhuma das instituições pesquisadas, coloca-se que a função da Controladoria é fornecer informações para as áreas, mas apenas para a Direção como Pró-reitor administrativo ou à Mantenedora;
- os gerentes das áreas acadêmicas normalmente não recebem nenhum tipo de informações vindas da área que tem a função de Controladoria;
- os gestores dos vários cursos não recebem nenhuma informação; falta uma contabilidade por área de responsabilidade;
- praticamente inexistente o relacionamento entre as áreas que desempenham o papel de Controladoria nas IESs, com aquela inerente à parte acadêmica;
- foi levantado que os órgãos das IESs gostariam de receber informações pertinentes a sua gestão, bem como de algumas informações da instituição como um todo;
- necessidade de haver um departamento de Controladoria, embora identificado uma certa preocupação no tocante às atribuições do profissional de Controladoria, muito mais por semântica, como controle rigoroso, área fiscalização, que burocratiza o funcionamento da IES;
- boa parte dos integrantes da administração desconhece o termo Controladoria.

Como bem evidenciou o autor, as IESs ressentem de uma maior profissionalização de sua gestão, sobretudo no tocante a Controladoria. A falta de uma contabilidade estruturada para fornecer informações gerais e setoriais aos vários interessados, somados ao fato, da falta de outros sistemas de informações importantes, leva ao entendimento de que a Controladoria otimizaria o processo decisório das IESs, com a elaboração e melhoramento de relatórios contábeis e financeiros, principalmente.

2.7.2 Implantação de um modelo de Controladoria para IES

Num processo de implantação de um modelo de Controladoria para determinada empresa, primeiro deve diagnosticar as suas características principais, listando-as consoante ensinamentos de Nakagawa (1993, p. 102):

- a) estrutura organizacional da empresa (vendas, produção, engenharia, finanças, serviços, logística, etc.);
- b) processos operacionais (compras, estocagem, produção, vendas e serviços);
- c) identificação da natureza e característica dos eventos e transações econômicas relevantes da empresa e dos sistemas administrativos que os suportam;
- d) sistema de informações e de comunicações existentes;
- e) sistemas, métodos e processos de apuração de custos para avaliação de estoques, controle e decisões existentes;
- f) identificação dos relatórios e práticas gerenciais existentes.

Nakagawa (1993, p. 102), afirma que o plano para implantação de uma Controladoria, é composto de duas etapas:

- a) etapa de ações imediatas, contemplando a introdução de aperfeiçoamentos e melhorias, a médio e curto prazos, nos sistemas existentes na empresa, acompanhada de palestras, seminários e treinamentos a grupos de gestores de áreas específicas, como forma de preparar a migração da empresa para sistemas, métodos e procedimentos do novo modelo;
- b) etapa de ação de médio e longo prazos, contemplando mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos, de modo a viabilizar a plena implementação do modelo conceitual de Controladoria, com as soluções desejadas pela empresa.

Para a implantação de uma Controladoria em uma IES, primeiro faz-se necessário o estudo de seu modelo de gestão, que, conforme descrito na literatura, é diferente em cada instituição. Na implantação de uma Controladoria em uma IES,

seu modelo de gestão deveria ter algumas características, conforme descreve Rosa (1999, p. 96):

- a alta administração ter uma visão democrática das informações;
- postura participativa dos demais gerentes da instituição;
- não ter aversão a mudanças;
- os gestores conhecerem e estarem de acordo com os seus poderes e responsabilidades;
- se possível ter um sistema de avaliação bem definido, caso contrário procurar criar um novo sistema.

O diagnóstico prévio de toda a estrutura administrativa da instituição e um trabalho amplo de conscientização junto aos colaboradores de diversos níveis, pode impedir um insucesso numa implantação de um sistema de Controle.

2.7.2.1 Orçamento e controle orçamentário

Conforme Hoji (2003, p. 358), “um dos instrumentos mais importantes utilizados em tomadas de decisões financeiras é o orçamento empresarial, que é representado pelo orçamento geral que, por sua vez, é composto pelos orçamentos específicos.”

Com respeito a esta prática, caberia então a Controladoria segundo Rosa (1999):

- a criação do processo orçamentário;
- a determinação do cronograma do plano orçamentário;
- a divulgação do processo orçamentário, bem como a orientação e motivação para a elaboração do mesmo;
- a apresentação do orçamento consolidado para discussão, avaliação e decisão da Direção Geral;

- o “*feedback*” aos gestores de cada área quanto à aprovação ou não das solicitações orçamentárias, demonstrando os motivos de negativos e fazendo renegociações com o responsável da área quando necessário;
- o acompanhamento do orçamento aprovado, sua análise e discussão com cada responsável de área;
- a análise dos desvios de rotas, buscando justificativas e correções do orçamento em conjunto com os responsáveis de cada área, sendo administrativa ou acadêmica;
- a apresentação à Direção Geral, do acompanhamento orçamentário e as diretrizes tomadas para correção da rota;
- a proposta de alteração do plano orçamentário devido a mudanças externas que afetem ao organismo interno da instituição ou desvios de rotas com impossibilidade de correção;
- a proposta de autonomia às unidades produtivas, limitada a determinado nível, visando que as mesmas possam alterar alguns itens solicitados e não necessitados por outros mais emergenciais.

Em resumo, caberia à Controladoria toda a parte relativa à elaboração, execução e acompanhamento do orçamento. Ressalta-se, todavia, que quanto maior o processo de segregação de funções, maior o benefício em termos de controle.

2.7.2.2 Sistema de informações gerenciais

O sistema de informações gerenciais tratado em tópico específico da dissertação é o alicerce de uma boa Controladoria. Este deve prever os seguintes aspectos em relação ao SIC, segundo Rosa (1999):

- a criação de relatórios informativos que atendam às necessidades gerais de informações de cada área dentro da organização;
- a divulgação dos relatórios para as áreas, verificando se o mesmo atende suas necessidades;

- a criação e divulgação do relatório na linguagem que a área receptora entenda, levando em consideração a diversidade de áreas de conhecimento dentre de uma IES;
- anexo, quando necessário, da análise das informações apresentadas pelo relatório, bem como sugestões e questionamento sobre o mesmo;
- a busca junto às diversas áreas da instituição das necessidades de informação que as mesmas precisam para melhor administrá-las;
- a avaliação das necessidades das informações solicitadas, custo/benefício para consegui-las e sua viabilidade ou não. Em caso negativo, dar “*feedback*” ao solicitante justificando os motivos para a negação ou dando alternativas de informação;
- a criação das informações acima avaliadas e a verificação da possibilidade de padronizá-las para outras áreas. Apresentar essa nova informação para avaliação da área solicitante e para sugestão de demais áreas que a utilizarão;
- contato com as diversas áreas verificando suas dificuldades e a criação de informações para que auxiliem nas soluções e prevenções para os problemas;
- acompanhamento da utilização das informações fornecidas, verificando a necessidade de alteração da mesma e até a eliminação de uma informação que não mais tem utilidade;
- a motivação das áreas para a utilização desses relatórios;
- a criação de cursos, palestras e meios de divulgação da importância e necessidade da informação para os gestores.

A implantação destas sugestões, pode trazer ganhos operacionais e financeiros a IES. Daí a importância de se ter uma boa base de Controladoria.

2.7.2.3 Avaliação e análise de custos e despesas

A análise de custos e despesas não é tão fácil como se parece. O tratamento desses elementos requer cuidados especiais e o profissional deve estar atento as variações ocorridas, para informar aos gestores, fatos atuais e relevantes que podem trazer resultados positivos ou negativos a IES. Sobre a avaliação e análise de custos e despesas, caberia a Controladoria o seguinte segundo Rosa (1999):

- criar o sistema de custos que melhor adapte às necessidades da instituição;
- determinar o custo de cada produto oferecido pela instituição, bem como sua composição;
- analisar os desvios de custos ocorridos na instituição, procurando conhecer suas causas e criando meios para evitar a reincidência dos mesmos;
- procurar novas idéias e meios para redução de custos, sem prejudicar a qualidade do serviço prestado;
- avaliar a evolução dos custos e despesas da instituição em períodos determinados;
- verificar e pesquisar junto a outras instituições de mesmo porte ou categoria, quais seus níveis de despesas e custos para poder compará-los aos da sua instituição;
- pesquisar, estudar e conhecer métodos de determinação de custos, que melhorem a apuração dos custos em sua instituição.

2.7.2.4 Vantagens em implantar uma Controladoria – IES

Na conclusão, Rosa (1999), faz menção às vantagens trazidas na implantação de uma Controladoria por uma instituição de ensino, a seguir resumidas:

- diminuir ao máximo as divergências e desentendimentos entre as áreas acadêmicas e administrativas, pois a Controladoria servirá de intermédio entre as mesmas, propiciando respeito e conhecimento entre as áreas;
- os gestores acadêmicos estarão cientes de suas responsabilidades administrativas, ou seja, cada gestor terá responsabilidade sobre a área que lhe foi confiada;
- serão avaliados, com critérios estabelecidos, os gestores, bem como, os cursos existentes para saber se os mesmos estão ou não contribuindo para a melhoria da instituição como um todo;
- haverá motivação e participação dos gestores de áreas acadêmicas e administrativas devido ao acesso às informações necessárias para sua gestão;
- a Mantenedora, Reitoria e Administração Geral estarão informadas a respeito da situação nas unidades e áreas da instituição;
- determinará e acompanhará os custos e despesas da instituição;
- existirão métodos para previsão e predeterminação do futuro da organização, através de orçamentos e planejamentos, e os acompanhamentos necessários para que os mesmos sejam cumpridos e realizados;
- existirão incentivos para criação de novos projetos, pois haverá uma maior facilidade de apresentação e organização financeira dos mesmos com a ajuda da Controladoria;
- existirá uma melhor interligação entre os diferentes cursos, devido à participação de todos na economia da instituição;
- trará uma confiabilidade maior à instituição, pois ela estará bem organizada em seus custos e conhecimento da situação de cada unidade;
- implicará na descentralização de decisões operacionais, trazendo maior autonomia e rapidez de decisão para os gestores, o que levará também a uma maior motivação, responsabilidade e cumplicidade dos gestores para com a instituição.

Diante de todos esses itens, pode-se concluir que a IES, com a criação de um setor de Controladoria nos moldes apresentados ao longo desse trabalho, teria formalmente uma estrutura eficaz de estudo e avaliação de performance, seja operacional, financeira ou econômica.

2.8 Síntese do capítulo

Buscou-se neste capítulo tornar clara a linha de atuação da Controladoria no auxílio aos gestores nas tomadas de decisões econômicas. Uma decisão acertada requer estudos e simulações de cunho normalmente econômico e financeiro, que fazem parte das atribuições desse setor.

Numa IES, a Controladoria tem a mesma função de suporte aos gestores, mas deve atentar às peculiaridades do ramo. Deste modo, discutiu-se no capítulo todo o arcabouço teórico ligado a Controladoria, desde a fase do estudo da missão e valores das empresas, até a discussão das etapas do processo de gestão.

Nesta fase, têm-se os relatórios produzidos pelas áreas contábil e financeira, que ajudam os gestores no processo de gerenciamento. O capítulo traz, ainda, um tópico específico da Controladoria aplicada às IESs, destacando-se suas funções bem como a possibilidade de sua implantação.

3 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

3.1 Breve histórico sobre a Universidade

O principal objetivo deste tópico não é discutir as raízes das instituições de ensino superior em seus aspectos social e científico, mas destacar sua evolução ao longo do tempo, consolidando-se como a principal formadora de cidadãos políticos. O caráter eminentemente social das universidades faz delas uma preciosa fonte de estudos, pois além de auxiliar na evolução cultural do homem, também contribui para a melhoria da vida social como um todo, quando oferece os resultados de suas pesquisas, materializados na constante evolução de áreas como medicina, informática, robótica, engenharia, contabilidade e tantas outras áreas do conhecimento.

Varizo (2004, p. 1), afirma que “a universidade na qualidade de instituição de uma totalidade social, sofre a ação da própria sociedade, e como uma das forças sociais que a compõe age sobre ela. Contradições e tensões estão sempre presentes, definindo sua conformação, num movimento contínuo.”

Tomando por base as palavras da autora, na seqüência será apresentada a evolução da universidade ao longo dos anos. O conhecimento da história faz-se necessário para a compreensão da realidade, da qual necessita-se. Nesta volta ao passado, não será feita nenhuma alusão ao início primitivo das IESs, mas apenas uma evolução mais recente.

Varizo (2004, p.1-2), ensina que

a universidade surge no século XIII. Entre o século XIV e o século XVIII sofre uma forte influência conservadora que refletia uma das forças da sociedade dominada pela estrutura política, jurídica e econômica deste período. O conhecimento científico cresce significativamente, especialmente, entre os séculos XVI e XVII, se desenvolvia ao largo da universidade, uma vez que trazia no seu bojo idéias não hegemônicas, entretanto foram essas idéias que se constitui numa das forças que alterou a conformação da universidade, suas perspectivas e práticas social.

Considerando ainda os ensinamentos da autora, Varizo (2004), destaca-se o surgimento da nova universidade. Essa universidade surge na França, no início do século XIX, com o foco na formação geral e humanística sob a inspeção do cardeal Newman. Com concepções opostas, no final do século XIX, surge na Alemanha, sob a liderança de Humboldt, a universidade dedicada à pesquisa e a descoberta do conhecimento científico. Nota-se duas correntes diferentes, que ao longo dos anos, se materializou em apenas uma linha, que contempla os objetivos de ambas.

Essa última pode ser sentida nos dias atuais, pois as Instituições de ensino superior estão imbuídas fortemente no desenvolvimento de novas tendências de mercado, produtos inéditos e, sobretudo, na evolução do conhecimento por intermédio da pesquisa em diversos ramos do conhecimento. Obviamente, que não se tem ainda um padrão único de exigência com respeito aos produtos oferecidos pelas instituições, mas vale destacar sua participação concreta na melhoria da qualidade social.

Wanderley (1999), descreve que na América foram os colonizadores que fundaram as primeiras universidades: Lima (1551), México (1553), Córdoba (1613), Harvard (1636), Yale (1701), Princeton (1746). No Brasil, o ensino superior surge em 1808 com unidades de ensino, logo após a vinda da família real para o País.

Wanderley (1999, p. 18), ainda pondera que “sob o influxo e a disseminação das idéias liberais, buscou-se a integração entre o ensino e a pesquisa, e nesta perspectiva vai nascer a Universidade de Berlim, em 1810.”.

As universidades da América Latina tiveram forte influência das escolas Alemã e Francesa. Como exemplo dessa última escola, na visão de Wanderley (1999), tem-se o estabelecimento de faculdades para cada profissão, que diplomam os alunos para o exercício profissional outorgando título e qualificações com reconhecimento dado pelo próprio governo. No caso brasileiro, esta influência foi decisiva na reforma universitária consentida, que vigora desde 1968.

3.2 Instituições de ensino superior no Brasil

As instituições de ensino superior no Brasil tiveram sua gênese em 1808. De lá para cá houve vários estágios do ensino, dividido em público e privado. O quadro seguinte enfatiza a evolução do ensino brasileiro, destacando datas e fatos marcantes desde a criação da universidade do Brasil.

Data/período	Fato
1808	Primeiras escolas de ensino superior: escolas de cirurgia e anatomia de Salvador (hoje faculdade de medicina da Universidade Federal da Bahia), a de anatomia e cirurgia do Rio de Janeiro (atual faculdade de medicina da UFRJ)
Depois de 1850	Discreta expansão das instituições educacionais com a consolidação de alguns centros científicos como Museu Nacional, a Comissão Imperial Geológica e o Observatório Nacional.
Constituição de 1891	Descentralizou a oferta de ensino superior, permitindo que os governos estaduais e a iniciativa privada criassem seus próprios estabelecimentos. As instituições privadas surgiram da iniciativa das elites locais e confessionais católicas.
1900	O sistema contava com apenas 24 instituições não universitárias, voltadas a formação profissional.
Início da década de 1920	Foram criadas 56 novas instituições.
Início da década de 1930	64% das instituições eram do setor privado que ainda concentrava 44% das matrículas efetivadas.
Em 1931	Getúlio Vargas promoveu ampla reforma educacional, que ficou conhecida como Reforma Francisco Campos.
O período de 1931 a 1945	Caracterizou-se por intensa disputa entre lideranças laica e católica pelo controle da educação.
O período de 1945 a 1968	Luta do movimento estudantil e de jovens

	professores na defesa do ensino público.
Início dos anos de 1960	o sistema contava com aproximadamente uma centena de instituições.
Período de 1965 a 1980	O setor privado detém o maior número de matrículas. A partir de 1970, a política governamental para a área foi estimular a pós-graduação e a capacitação docente.
Década de 1980	Observou-se redução progressiva da demanda para o ensino superior em decorrência da retenção e evasão de alunos de 2º grau, inadequação das universidades às novas exigências do mercado e frustração das expectativas da clientela em potencial.
Década de 1990	A proporção de jovens entre 20 a 24 anos que ingressam no ensino superior correspondia a 11,4%, conferindo ao Brasil o 17º lugar entre os países latino-americanos, superando apenas a Nicarágua e Honduras.

Quadro 7 - Evolução das instituições de ensino bem como do próprio ensino no Brasil

Fonte: elaborado pelo autor considerando às seguintes obras: Martins (2002); Martins resenhado por Sampaio (2002); Meyer (2002) e Antunes (2004).

Pelo quadro 7, percebe-se que o ensino no Brasil passou por vários momentos. No tocante ao ensino superior privado, somente com a constituição de 1891 é que surgiu a possibilidade de que o ensino fosse de regulamentação pública. Porém, foi no período compreendido entre 1965 a 1980 que o mesmo superou, em matrículas, as instituições públicas. É importante considerar que a Igreja Católica foi uma das instituições que lutaram para a consolidação do ensino privado, juntamente com instituições laicas.

Consoante informação disponibilizada no site do INEP ([http://educacaosuperior.inep.gov.br/educacao_superior.stm#Universidades.](http://educacaosuperior.inep.gov.br/educacao_superior.stm#Universidades)) sustentada na legislação em vigor, as instituições de ensino superior no Brasil estão organizadas atualmente da seguinte forma:

- Universidades - São instituições pluridisciplinares, públicas e privadas, de formação de quadros profissionais de nível superior, que desenvolvem atividades regulares de ensino, pesquisa e extensão.
- Universidades Especializadas - São instituições de educação superior, públicas ou privadas, especializadas em um campo do saber como, por exemplo, ciências da saúde ou ciências sociais, nas quais são desenvolvidas atividades de ensino, pesquisa e extensão, em áreas básicas e/ou aplicadas.
- Centros Universitários - São instituições de educação superior, públicas e privadas, pluricurriculares, que devem oferecer ensino de excelência e oportunidade de qualificações ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar.
- Centros Universitários Especializados - São instituições de ensino superior, públicas e privadas, que atuam numa área de conhecimento específica ou de formação profissional, devendo oferecer ensino de excelência e oportunidades de qualificação ao corpo docente e condições de trabalho à comunidade escolar.
- Faculdades Integradas e faculdades - São instituições de educação superior pública e privadas, com propostas curriculares em mais de uma área de conhecimento, organizadas sob o mesmo comando e regimento comum, com a finalidade de formar profissionais de nível superior, podendo ministrar cursos nos vários níveis (seqüenciais, de graduação, de pós-graduação e de extensão) e modalidades de ensino.
- Institutos Superiores ou Escolas Superiores - São instituições de educação superior, públicas e privadas, com finalidades de ministrar cursos nos vários níveis (seqüenciais, de graduação, de pós-graduação e de extensão).
- Centros de Educação Tecnológicos - São Instituições especializadas de educação profissionais, públicas ou privadas, com a finalidade de qualificar profissionais em cursos superiores de educação tecnológica para os diversos setores da economia e realizar pesquisa e articulação com os setores produtivos e a sociedade, oferecendo, inclusive, mecanismos para a educação continuada.

O último censo disponível relativo à educação superior em 2003, fez uma radiografia dos números do ensino no Brasil. Na seqüência serão apresentados alguns números para demonstrar os principais índices apurados no levantamento que contou com a participação de todas as instituições de ensino superior que tinham pelo menos um curso em funcionamento até outubro de 2003.

A tabela 2 mostra o percentual de instituições, considerando sua organização acadêmica, cujos conceitos foram apresentados neste item. Grande parte das instituições existente está classificada como faculdades, escolas e institutos, que totalizou 1.403 instituições ou 75,5% do total pesquisado.

Tabela 2- Número e percentual de instituições, por organização acadêmica – Brasil – 2003

Instituições	Número	%
Universidades	163	8,8
Centros Universitários	81	4,3
Faculdades Integradas	119	6,4
Faculdades, Escolas e Institutos	1.403	75,5
Centros de Educação Tecnológica	93	5,0
Total	1.859	100,0

Fonte: Deas/INEP/MEC

Vale também, destacar, conforme mostrado na tabela 3, que 88,9% das instituições de ensino superior do Brasil são privadas, o que reforça a importância desta pesquisa. Considerando a menção constante do Censo de 2003, que referencia dados do *World Education Indicators*, este percentual coloca o sistema de educação superior brasileiro entre os mais privatizados do mundo. Corroborando essa idéia, o jornal do professor Atlas (2005), traz uma matéria citando que o Brasil está colocado em sétimo lugar entre as nações do mundo com maior número de instituições de ensino superior privadas e, também, é um dos países da América Latina em que o processo de privatização do ensino superior se deu de forma mais acelerada. A título de comparação, os Estados Unidos ocupam apenas a 20ª posição.

Tabela 3 – Número e percentual das instituições, por categoria administrativa - Brasil – 2003

Instituições	Número	%
Pública	207	11,1
Privada	1.652	88,9
Total	1.859	100,0

Fonte: Deas/INEP/MEC

As instituições de ensino superior privadas, ainda podem ser divididas em dois grupos, considerando o Censo 2003: 1) as particulares, ou com fins lucrativos e 2) as comunitárias, filantrópicas ou confessionais, sem fins lucrativos. Verifica-se na tabela 3 que 1.302 (78,8%) das IESs privadas são particulares, com fins lucrativos, enquanto que 350 (21,2%), são caracterizadas como sem fins lucrativos.

Tabela 4 – Número e percentual de instituições privadas – Brasil - 2003

Instituições	Número	%
Particular	1.302	78,8
Comunitárias, Confessionais, Filantrópicas	350	21,2
Total	1.859	100,0

Fonte: Deas/INEP/MEC

Os dados comparativos entre os anos de 2003 e 2002 da tabela 5, mostram que a educação superior no Brasil continua em processo de expansão acelerada, com acréscimo de 222 instituições, sendo que destas, 210 são privadas.

Tabela 5 - Evolução do número de instituições por categoria administrativa – Brasil 1997-2003

Ano	Pública	Δ %	Privada	Δ %	Total	Δ %
1997	211	-	689	-	900	-
1998	209	-0,9	764	10,9	973	8,1
1999	192	-8,1	905	18,5	1.097	12,7
2000	176	-8,3	1.004	10,9	1.180	7,6
2001	183	4,0	1.208	20,3	1.391	17,9
2002	195	6,6	1.442	19,4	1.637	17,7
2003	207	6,2	1.652	14,6	1.859	13,6

Fonte: Deases/INEP/MEC

Considerando ainda os dados do último Censo, tem-se que a maior concentração de instituições ocorre na região sudeste, que possuía em 2003, 938 instituições de ensino, sendo 81 públicas e 857 privadas, consoante números da tabela 6.

Tabela 6 – Número de instituições por categoria administrativa e região geográfica – Brasil - 2003

Categoria Administrativa	Norte	Nordeste	Sudeste	Sul	Centro Oeste	Total
Pública	15	52	81	36	23	207
Privada	86	252	857	270	187	1.652
Total	101	304	938	306	210	1.859

Fonte: Deases/INEP/MEC

Na tabela 7, encontram-se listadas as 10 maiores instituições de ensino do país em número de matrículas efetivadas.

Tabela 7 - Relação das dez maiores instituições em números de matrículas na graduação presencial – Brasil – 2003

Instituição	UF	Categoria Administrativa	Matrícula
Universidade Estácio de Sá	RJ	Privada	100.617
Universidade Paulista	SP	Privada	92.023
Universidade de São Paulo	SP	Estadual	44.281
Universidade Luterana do Brasil	RS	Privada	41.450
PUC de Minas Gerais	MG	Privada	36.749
Universidade Salgado de Oliveira	RJ	Privada	35.719
Universidade Estadual do Piauí	PI	Estadual	35.683
Universidade Estadual de Goiás	GO	Estadual	34.113
Universidade Bandeirantes de São Paulo	SP	Privada	32.852
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	RS	Privada	31.482

Fonte: Deases/INEP/MEC

Desta tabela é importante destacar que as maiores instituições, em número de alunos matriculados, são particulares (7 Instituições ao todo), o que reforça a importância desta pesquisa. Esses números levam em consideração apenas alunos de graduação.

Os números apresentados anteriormente nas várias tabelas, já foram alterados. Porém, como o governo (INEP) ainda não divulgou o censo de 2004, optou-se por referenciar até o exercício de 2003, o que não inviabiliza o estudo, tendo em vista o crescimento vertiginoso ocorrido nos últimos anos, no tocante às Instituições de ensino superior, o que pode ser sentido nos exemplos dados.

3.3 Instituições de ensino superior privada

As instituições de ensino superior privadas são constituídas e mantidas consoante as demais empresas privadas. São prestadoras de serviços, vendendo à comunidade o ensino e a pesquisa. Tem nos alunos seus clientes e o no ensino seu

objeto social. A qualidade do ensino influencia sobremaneira na continuidade da instituição, pois representa o seu melhor marketing. Os profissionais egressos das Instituições de ensino, normalmente são absorvidos por entidades públicas ou empresas privadas, embora muitos desempenhem suas funções como profissionais autônomos. Por essa razão, a instituição é cobrada com veemência, tendo em vista o grau de exigência do mercado, bem como do profissional formado, que tem na sociedade sua retroalimentação.

Considerando o texto do artigo 20 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, as Instituições de Ensino Superior privadas são assim categorizadas:

Art. 20 –.....

I- Particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentam 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 professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III- Confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específica e ao disposto do inciso anterior;

IV- Filantrópicas, na forma da Lei.

(BRASIL, 1996)

A gestão de uma IES privada deve primar pela excelência como as demais instituições, porém, há algumas particularidades aplicadas unicamente a este tipo de negócio. Não basta simplesmente formar centenas e milhares de profissionais anualmente (acadêmicos ou não), colocando-os no mercado, pois a forma com que são formados (recursos materiais e humanos aplicados ao processo), em termos de marketing, é elemento imprescindível para a manutenção da marca da Instituição perante seu público alvo e, assim, atrair novos interessados (alunos). Destarte, pode-se aduzir que os gestores devem estar empenhados em alcançar resultados positivos junto ao seu ambiente.

As instituições de ensino devem estar atentas aos elementos que formam seu microambiente, assim como o macroambiente, a fim de cumprir a sua missão e atingir os objetivos previstos a curto e longo prazos. Conforme Tachizawa e Andrade (1999), o microambiente consiste nos agentes do ambiente imediato da organização que afetam sua capacidade de atender a seus mercados, isto é, entidades que estão próximas, mas fora do âmbito interno da organização. É formado por fornecedores de recursos (humanos, financeiros, materiais e tecnológicos); os intermediários de mercado, os clientes, os concorrentes; e o público em geral.

No tocante ao macroambiente, segundo os mesmo autores, é formado por forças e condições que impactam todos os agentes no meio ambiente da organização, quais sejam: variáveis econômicas, demográficas, físicas/ecológicas, tecnológicas, político/legais e socioculturais.

Como assevera Benedicto (1997, p. 65),

as instituições de ensino são organizações sociais como quaisquer outras, embora com processo produtivo diferenciado, uma vez que produzem um bem intangível. Elas têm sua missão, crenças e valores, e são constituídas pelas mesmas partes fundamentais, possuindo objetivos, metas e diretrizes estratégicas.

A figura 6 mostra o entendimento do processo escolar, desde a entrada dos diversos recursos no ambiente interno da IES até a saída do produto final, qual seja o profissional habilitado a exercer sua profissão.

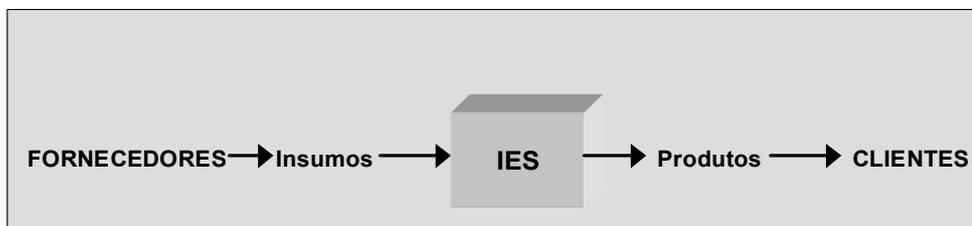


Figura 6 - Insumos, produtos e clientes

Fonte: Tachizawa e Andrade (1999, p. 39)

Segundo Benedicto (1997), as instituições de ensino, como organizações sociais, buscam os insumos e recursos num mercado fornecedor, transformam esses insumos e recursos em produtos, serviços e contribuições sociais e os devolvem para um mercado comprador, ou seja, a sociedade. Quando se refere a produto, o autor faz alusão aos profissionais formados pela IES. Como se observa, vincula-se à idéia do autor as variáveis/elementos formadores do micro e macro ambiente. A figura abaixo demonstra a idéia dessas variáveis:

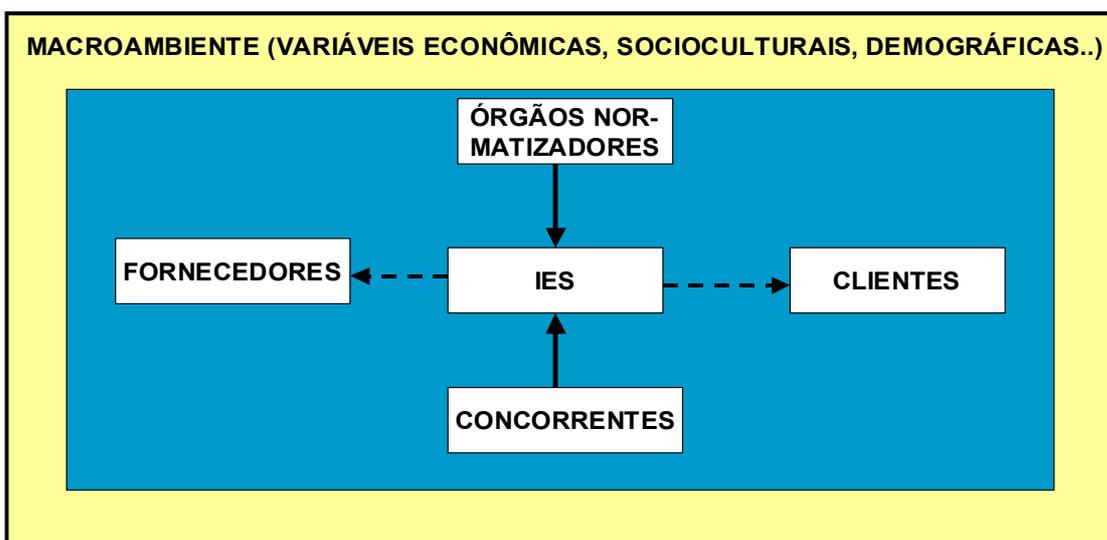


Figura 7- IES e as variáveis ambientais

Fonte: Tachizawa e Andrade (1999, p.47)

Para conseguir alcançar seu objetivo, que é formar com competência seu alunado, é indispensável que as instituições de ensino desenvolvam meios que lhes permitam ajustar ao seu ambiente com eficácia, eficiência e economicidade, pois as variáveis ambientais estão fora do controle do sistema de ensino, mas determinam em parte o seu funcionamento. Isto é, as IESs devem ser geridas como qualquer outra organização, para não correrem o risco de descontinuidade.

Para melhor situar a IES no seu contexto operacional, pode-se dividi-la em duas grandes áreas, quais sejam a logística e a Controladoria. A figura seguinte traz esta divisão, cujo objetivo é situar as várias atividades desenvolvidas numa instituição de ensino superior, e assim contribuir para um melhor entendimento dos itens que necessariamente devem merecer maior atenção dos gestores na condução do negócio.



Figura 8 - Divisão das IESs

Fonte: Elaborada pelo autor

Como integrante do item Controladoria, tem-se a área financeira e contábil das IESs. Enquanto a logística é compreendida pelo setor acadêmico com um todo, ou seja, alunos, professores, secretarias, divisão de graduação, pós-graduação, extensão, recursos materiais utilizados no ensino e pesquisa, laboratórios de pesquisa, tecnologia, etc.

Destaca-se que, manter bons projetos pedagógicos, aliados às necessidades locais, regionais e até mesmo nacionais, é fator de diferenciação perante ao alunado, bem como a sociedade contratante dos produtos ofertados pelas IESs. Porém, nesta pesquisa, não será estudado o gerenciamento dessa área, mas sim, todo o arcabouço de gestão, subsidiado por relatórios gerados nas áreas de Controladoria – contabilidade e finanças ou financeiro.

3.3.1 Conceito de atividades

Atividade é tudo aquilo que envolve a participação concreta do homem, objetivando transformar “matéria-prima” em “produto acabado”. Confirmando esse conceito, Benedicto (1997, p. 73), define que “a atividade é o processo de transformação de recursos, dentro de uma estrutura física operacional, em bens, serviços e contribuições sociais. Sua existência está relacionada com a missão da entidade e envolve a ação humana.”

Assim sendo, toda atividade deve gerar, ao final de seu processo, um produto ou serviço. Para a realização das atividades acadêmicas são empregados os recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros. Segundo Benedicto (1997), na escola, o elemento humano realiza um esforço físico, mental ou intelectual, consumindo os recursos materiais, com o objetivo de fornecer subsídios aos seus “clientes” para torná-los aptos a desenvolverem sua profissão no ambiente externo.

Benedicto (1997, p. 75), conclui que

o produto final de uma empresa é o resultado de um conjunto de atividades. Uma instituição de ensino em continuidade encontra-se num processo interativo com o ecossistema. Ela extrai seus recursos de um mercado fornecedor e transforma-os em produtos, serviços e contribuições sociais, devolvendo-os ao mercado comprador. Nesse processo, procura cumprir sua missão atendendo às necessidades da sociedade e buscando alcançar objetivos econômicos e sociais.

Dessa forma, são várias as atividades desenvolvidas por uma instituição de ensino superior na busca de atender seu público alvo, como se verá na seqüência, onde serão apresentadas as principais atividades existentes nas Instituições de ensino superior, constituídas de ensino, pesquisa, e extensão, que são normalmente ministradas em cursos, centros de estudos, centro de pesquisas, etc. Também, será apresentada a atividade de finanças, que tem seu papel destacado no sucesso da IES, considerando que os recursos financeiros é que dão sustentáculo a todas as demais atividades e até o condimento necessário à busca incessante do crescimento, seja acadêmico ou em termos de nome no mercado.

3.3.1.1 Ensino e pesquisa

Esta finalidade, certamente, deve ser considerada a mais importante das instituições de ensino. O ensino é a chave para o sucesso dos alunos, seja em que esfera for: graduação, pós-graduação (lato e stricto sensu), extensão. Vale destacar, todavia, que sem pesquisa não há evolução das ciências. Nota-se que o ensino e a pesquisa estão intimamente ligados e para auferir ganhos operacionais, financeiros e de reputação perante a sociedade, esses dois fatores devem ser trabalhados sincronizadamente, para motivar o alunado no seu labor.

Para Wanderley (1999, p. 38),

progressivamente, face às solicitações derivadas da expansão das forças produtivas e de conhecimentos úteis, ela é complementada com a pesquisa aplicada. [...] Os corpos universitários foram se dando conta, então, que se tornava imperiosa a integração destas finalidades, ensino enriquecido pela pesquisa, que lhe municiava novos temas, proposições, métodos etc.

Também, Benedicto (1997), afirma que “a principal missão da atividade de pesquisa é a produção do conhecimento. Essa atividade faz parte do processo produtivo e de venda do produto de uma escola, principalmente quando se trata de uma instituição de nível superior”.

Nas últimas décadas os países que conseguiram alcançar alto grau de industrialização e de desenvolvimento privilegiaram, com recursos e aplicação de políticas bem elaboradas, uma dinamização do ensino e da pesquisa. Grande parte, para não dizer todos os países mais ricos do mundo, utilizam-se das instituições de ensino para desenvolverem talentos e, para tanto, contam com recursos de diversos organismos sejam do governo, sejam das empresas privadas.

A participação política nas Instituições de Ensino Superior fez com que boa parte dos intelectuais formados voltassem suas atividades profissionais para o governo e para as empresas em geral. Isto fez com que surgissem vínculos entre setores do governo, setores militares, empresas privadas e as IESs, o que aumentou os riscos de perda da autonomia universitária. Esta é fundamental para a formação de intelectuais, com visão crítica de sociedade como um todo, bem como da forma com que ela se organiza.

Há de ressaltar, no entanto, que sem uma visão completa de todos os organismos que formam a sociedade, os projetos de pesquisa das Instituições de Ensino teriam sua eficácia ofuscada, mas a autonomia deve ser preservada, como afirma Wanderley (1999, p. 39) que,

o que existe realmente é um pensamento universal da necessidade de integrar ensino e pesquisa, só que, dependendo da concepção que se tenha de um e de outro, essa integração adquirirá contornos diferentes. [...] no caso brasileiro, a ênfase quase absoluta na formação profissional, em detrimento das atividades de pesquisa, torna esta integração bastante problemática.

É notório que a formação profissional ganhou bastante destaque em relação, por exemplo, à pesquisa acadêmica. Serão retratados neste estudo alguns dados

estatísticos que demonstram a pulverização do ensino superior no Brasil, que de certa forma, coloca em dúvida o mesmo crescimento em termos de qualidade. As Universidades e Faculdades devem objetivar a integração das várias ciências, mas devido à regionalização dos setores, isto às vezes não ocorre, tendo em vista as IES concentrarem suas atividades considerando a economia local, trabalhando apenas com cursos que atendam às demandas regionais.

Dada as imensas dificuldades de geração de recursos nos países subdesenvolvidos, sem falar dos desperdícios e má aplicação dos mesmos, a educação vem recebendo recursos cada vez mais escassos nos orçamentos governamentais. Uma saída tem sido tornar o ensino pago e transferir boa parte da responsabilidade do ensino para o setor privado, como acontece no Brasil. [...] as instituições universitárias de ensino privado apresentam baixa qualidade e custos crescentes para os alunos, quanto não se transformam em comércio puro e simples. (WANDERLEY, 1999, p. 41)

As instituições de ensino superior privadas, consoante dizeres acima, têm sua qualidade questionada. O lucro é o objetivo principal de toda organização privada, até porque, sem ele, as mesmas têm sua continuidade comprometida. Para atingi-lo, muitas vezes, são deixadas de lado, atividades essenciais para a formação acadêmica como: centros de pesquisas, qualificação de professores, manutenção de laboratórios de informática e de pesquisa como um todo, remuneração justa aos docentes, dentre outras atividades. Pensando nisso, surge então, a motivação em se estudar a forma de gestão empregada por essas entidades (privadas), na condução de seus negócios.

3.3.1.2 Formação profissional

Uma outra finalidade das Instituições de Ensino Superior é formar profissionais de diversas carreiras segundo uma base técnica, científica e intelectual. Ressalta-se ainda, que a qualidade do ensino favorece a performance futura do profissional. A falta de pesquisa e incentivos faz com que tenhamos um contingente de profissionais formados, enfrentando problemas em se estabelecer no mercado de trabalho.

Wanderley (1999, p. 43) assevera que

uma questão ligada à formação profissional que tem levantado interrogações e está por merecer uma análise mais aprofundada diz respeito ao fenômeno da “massificação” da universidade que veio no bojo dos movimentos de democratização social e de reforma universitária, com pressões para alargar o ingresso nas universidades. [...] Criou uma oferta de mão-de-obra qualificada bem superior à demanda do sistema produtivo, trouxe em muitos casos uma deteriorização no nível de ensino engendrou a desvalorização de certas profissões.

Pelos dizeres do autor, as universidades/faculdades vêm formando um contingente de profissionais desempregados por antecipação, o que coloca em xeque o papel de capacitação profissional das Instituições de ensino, bem como a função do estado de zelar pela empregabilidade e garantir o adequado gerenciamento em relação às ofertas de vagas, em detrimento as demandas de mão-de-obra dos vários setores da economia. A política de educação está sempre em pauta na mídia, mas fatores políticos trabalham contrário à correção do sistema educacional. O interesse pela pesquisa, que tem por objeto os relatórios de Controladorias das áreas de contabilidade e finanças, nasceu de fatores como o aumento vertiginoso das instituições de ensino superior, desqualificação do ensino em prol de lucros, falta de uma política tendente a padronizar o sistema como um todo.

3.3.1.3 Extensão universitária

A extensão universitária é retratada como um elo entre a IES e a sociedade, pois a primeira oferta seus serviços de ensino técnico/profissional e científico à segunda, levando então, a uma formação especializada. Porém, existem elogios e críticas quanto a essa finalidade das instituições de ensino.

Para Wanderley (1999, p. 45),

a tomada de consciência progressiva por parte de estudantes, professores, formados e setores da sociedade em geral, de que a massa crítica de recursos acumulada na universidade deveria necessariamente ser estendida ao maior número de pessoas possível, esta na base desta finalidade, hoje consensualmente aceita, de que ela deve prestar serviços à comunidade.

O autor afirma que existe uma orientação negativa, dada à extensão universitária, que a vê com olhos demagógicos de obter mais recursos

orçamentários ou fazer caridade àquelas pessoas que não puderam, por uma razão ou outra, freqüentar os cursos superiores.

Essa preocupação se prende ao desejo incessante de lucros por parte das instituições particulares, uma vez que, os cursos de extensão geram entradas de caixa. Porém, não é esse o objetivo da crítica, mas sim, o fato de muitos somente terem condições de realizarem cursos de menor duração, seja por problemas de horários, ou de ordem financeira.

Depreende-se que a questão chave a ser discutida, envolve a política adotada na geração de vagas para as pessoas que freqüentam cursos de curta duração como a extensão. Quanto ao aspecto de caridade ligado a estes cursos, entende-se que o mesmo não deva ser levado tão a sério, principalmente, porque as instituições de ensino devem realmente ofertar maiores condições de estudo à sociedade, além da formação profissional que lhe é peculiar. A realização de determinado curso de extensão pode trazer ganhos para o participante, principalmente se o mesmo já desenvolve atividades profissionais compatíveis com os ensinamentos obtidos.

3.3.1.4 Atividade contábil e financeira

Vale destacar aqui, segundo ensinamento de Benedicto (1997) que no caso das instituições de ensino, são exemplos às atividades de finanças, compras e estoques/almoxarifado, serviços de apoio e recursos humanos. Cabe ressaltar, todavia, que cada instituição desenvolve outras atividades inerentes à natureza de seu produto ou serviço e do sistema físico/operacional. Quanto às atividades de finanças compreendem contas a receber e a pagar, controle financeiro e obtenção de capitais. É o banco interno da instituição. Tem como principal missão gerir o fluxo de caixa e disponibilizar recursos financeiros para as demais atividades, dentro de determinada área de responsabilidade.

O que se vê em grande parte das instituições de ensino é uma dicotomia entre as atividades de administração/gestão geral com aquela mais voltada à parte acadêmica. Observa-se na prática que essas áreas pouco se comunicam. Tal

situação pode culminar na perda da visão global da instituição e assim comprometer o sucesso da instituição, impactando negativamente no processo de gestão.

Não adianta ter excelência em uma área se a outra trabalha contrária aos seus interesses, isto é, não basta dispor de ótimos laboratórios, professores, recursos audiovisuais, se, no entanto, não houver como contrapartida uma administração focada na criação de valor e tornar a entidade competitiva em termos acadêmicos.

Após breves conceitos sobre a área financeira, passa-se a contabilidade. Esta tem como objetivo analisar, registrar e comunicar os atos praticados pela IES em determinado período. Os relatórios contábeis/financeiros são importantes instrumentos de gestão, pois os mesmos informam aos gestores sobre as atividades desempenhadas pelas IES, consubstanciado em números. Daí surgem os vários indicadores financeiros que são aliados na condução dos negócios. Podem não ser os únicos mecanismos de controle, mas certamente são um dos bons instrumentos.

Sem que haja uma contabilidade atualizada e descentralizada em geral/financeira e de custos, fornecendo relatórios úteis ao processo de tomada de decisão econômica, a IES terá dificuldade em enxergar sua realidade interna e, em decorrência, participar ativamente do mercado, de igual para igual com os concorrentes. Ter uma contabilidade estruturada é peça chave no desenvolvimento sustentado da IES.

A figura 9 mostra a interação entre essas duas áreas – finanças/contabilidade – no fornecimento de informações com foco na decisão, via relatórios. Os gestores acadêmicos e administrativos/financeiros necessitam dispor de informações rápidas e úteis para a tomada de decisão. A contabilidade e o setor financeiro devem oferecer tais ferramentas, materializados em relatórios/telas para que os gestores tenham visão macro do negócio no momento passado/presente/futuro.

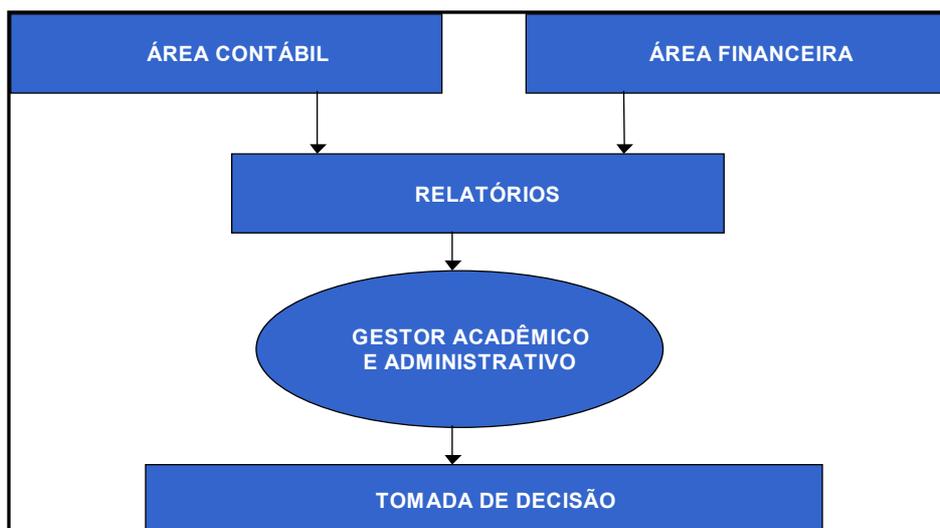


Figura 9 - Processo de decisão com foco em relatórios

Fonte: elaborado pelo autor

3.4 Breve conceito sobre a administração de uma IES

Devido, sobretudo, ao crescimento acentuado das instituições de ensino superior, aumenta a preocupação sobre a qualidade do ensino ministrado, bem como da formação cultural, profissional, e científica da maioria dos profissionais que estão saindo da sala de aula.

Wanderley (1999, p. 62), advoga a idéia de que,

integrar princípios empresariais com os princípios de outra dimensão fundamental da universidade, o de ser uma comunidade científica e cultural, tem originado distorções e transformado, em muitos casos, o ensino em negócio, em detrimento de suas finalidade básicas. [...] administrar uma instituição que cresce, cada vez mais complexa e especializada, exige a tomada de medidas administrativas novas e imaginativas, um desafio crescente para as comunidades universitárias.

A necessidade do emprego de técnicas de administração para gerir com sucesso as instituições, tem despertado os pesquisadores, que vem realizando estudos científicos neste segmento, buscando oferecer subsídios de gestão, que permitam à Instituição maximizar seus lucros, sem, no entanto comprometer à qualidade do ensino.

A eficiência interna, somada as outras técnicas de gestão (marketing, planejamento financeiro, gestão departamentalizada), são ferramentas que devem ser empregadas para evitar que haja uma descaracterização do real objetivo da IES, que é o ensino e pesquisa com qualidade. A interação dessas duas vertentes do ensino é condição básica para formar profissionais cômicos de suas tarefas e preparados a responder questões desafiadoras, pois sem pesquisa não há ensino.

Wanderley (1999, p. 67), afirma que,

a vivência e a análise da estrutura universitária mostram que desde a relação professor-aluno até as relações de chefes de Departamento com seus professores, dos diretores com os representantes das unidades, dos órgãos superiores com os de nível subordinados, da reitoria com o todo universitário, dos funcionários graduados com os mesmos, as formas de poder dominantes na estrutura da sociedade são transpostas para o interior da universidade e recriadas com seus atributos próprios. Com raras exceções, os processos dominantes de hierarquização e de burocratização enrijecem a estrutura, e formas veladas ou manifestas de poder centralizador e autoritário tem tornado opacas e desconfiadas as relações entre os membros da comunidade universitária.

A administração desses conflitos internos, requer uma dose de liderança e a necessidade de gestão profissional, isto é, utilizando-se das melhores ferramentas existentes no mundo dos negócios, adaptadas às características das IESs.

Assim sendo, e considerando o trabalho de Rocha e Granemann (2003, p. 74), “a universidade precisa ser **percebida e tratada como um sistema empresarial**, em que pese à natureza diferenciada de seus produtos e serviços, que não podem ser, na maioria das vezes, avaliados a curto prazo.” (destaque do autor).

3.5 IES – requisitos organizacionais: especificações e funcionalidades (idéia de processo e produto)

A Instituição de Ensino Superior, assim como qualquer outra empresa, deve buscar obter lucros ou resultados positivos (no caso das instituições classificadas como filantrópicas ou sem fins lucrativos) para proporcionar ganhos aos seus sócios, bem como para a própria sociedade, da qual a IES faz parte. O lucro/superávit é a melhor medida de eficácia. As IESs têm suas particularidades em relação a outros

setores produtivos, haja vista lidar com o conhecimento, que se materializa no ensino e pesquisa trabalhados conjuntamente, cujo valor é imaterial.

O produto de uma instituição de ensino é o aluno formado. Este, por sua vez, deve estar satisfeito em relação ao curso, aos métodos de ensino empregados, às oportunidades de pesquisas, extensões e estágios oferecidos, bem como sua colocação no mercado de trabalho. Conseguindo alcançar os itens acima, terá a IES atingido a eficácia, isto é, oferecer produtos diferenciados num mercado altamente competitivo. Para Gil (2004), a eficácia do produto ou resultado materializa-se em termos dos benefícios ou satisfação gerados para os usuários ou consumidores.

Já o termo eficiência está diretamente relacionado à idéia de processo, isto é, uso ótimo dos recursos alocados para obtenção do produto. Nas IESs, entende-se por processo tudo que envolva a parte operacional na transformação de recursos adquiridos do mercado fornecedor em produto final. Esta se consubstancia na idéia de logística. Assim sendo, classifica-se como processo os seguintes itens: alunos, professores, funcionários, tecnologia da informação, etc. A eficiência do processo é conseguida quando se tem um ótimo gerenciamento desses itens, cuja mensuração se dá por intermédio de relatórios contábeis/financeiros e outras métricas não financeiras.

Para Benedicto (1997, p. 55), “a excelência da qualidade total está diretamente relacionada com a eficiência. Isto significa que , para conseguir a qualidade, é necessário o uso adequado dos recursos, uma vez que eles são limitados.”

Os recursos são assim divididos: materiais, humanos, tecnológicos e financeiros. A idéia do autor, remete ao entendimento de que somente com uma boa gestão desses recursos se consegue agregar valor em termos de qualidade. Pode-se dizer que uma ferramenta para se conseguir otimizar a utilização de recursos no processo produtivo das IESs é adotar a metodologia DEQ, cujo objetivo é melhorar o desempenho e reduzir/minimizar falhas. Essa metodologia será apresentada com maiores detalhes no capítulo de Controladoria.

A idéia de processo e produto é importante para fins de gestão, pois dá a idéia completa do processo como um todo, que necessita funcionar em perfeita

harmonia, de sorte que o processo de formação do conhecimento se dê com eficiência, impactando diretamente na eficácia do produto (profissional formado). O conceito macro de eficiência e eficácia encontra-se no tópico 2.1.3 do capítulo de Controladoria.

3.6 Visão sistêmica de uma instituição de ensino superior

Segundo Oliveira (1991, p.31), “sistemas é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, forma um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.”

A figura 10 demonstra a idéia de sistema. Sua formação, bem como os elementos que interagem entre si para geração de dados ou informações.

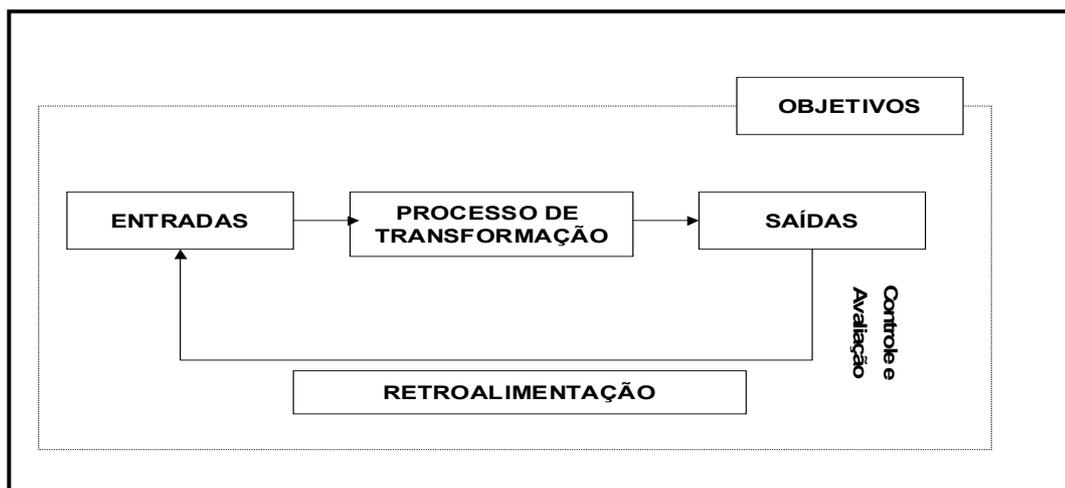


Figura 10 - Componente de um Sistema

Fonte: Oliveira (1991, p.32)

A figura 11 demonstra a interação de uma empresa com o seu ambiente. Nota-se que a quantidade de organismos que mantém operações com a empresa é considerável. O gerenciamento deve ocorrer considerando todos, e deve ser proporcional a importância de cada um na empresa.

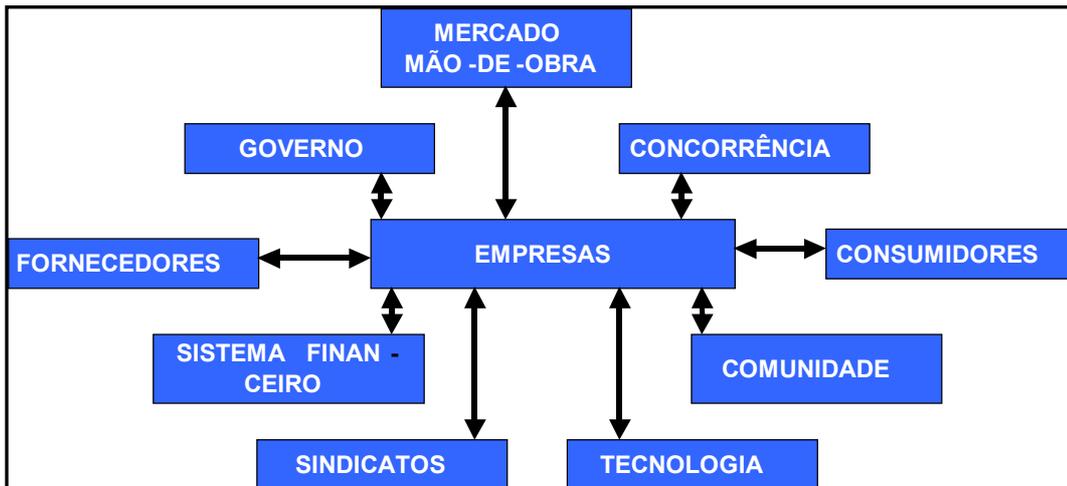


Figura 11 - Ambiente de um sistema empresarial

Fonte: adaptado de Oliveira (1991, p. 33)

Para Oliveira (1991), os sistemas são classificados da seguinte forma:

- a) subsistemas principais: subsistema técnico de produção e subsistema mercadológico;
- b) subsistemas complementares: subsistema contábil; subsistema financeiro; subsistema de recursos humanos, subsistema de apoio;
- c) subsistemas de apoio: subsistema de processamento de dados; subsistema de organização e métodos; subsistema jurídico, etc.

Pela classificação dada por Oliveira, o sistema maior (empresa) pode ser dividido em vários subsistemas menores, por ordem de importância. Porém, um depende do outro para o seu funcionamento. Maiores detalhes de sistema de informações podem ser obtidos no capítulo de Controladoria.

Segundo Pereira (2001, p.38)

[...] a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente.

O sistema aberto, por sua vez, é um conjunto de parte em constante interação, tendo como principal característica o ciclo *input-processo-output*. Por esse conceito, percebe-se que as Instituições de ensino são classificadas como um sistema aberto, por interagirem não só com o ambiente interno, mas também com o externo.

As IESs devem ser entendidas como um sistema aberto, que exerce influência junto aos seus ambientes endógeno e exógeno, transformando-os e sendo por eles transformada. Essa idéia está consubstanciada na figura 12 seguinte:

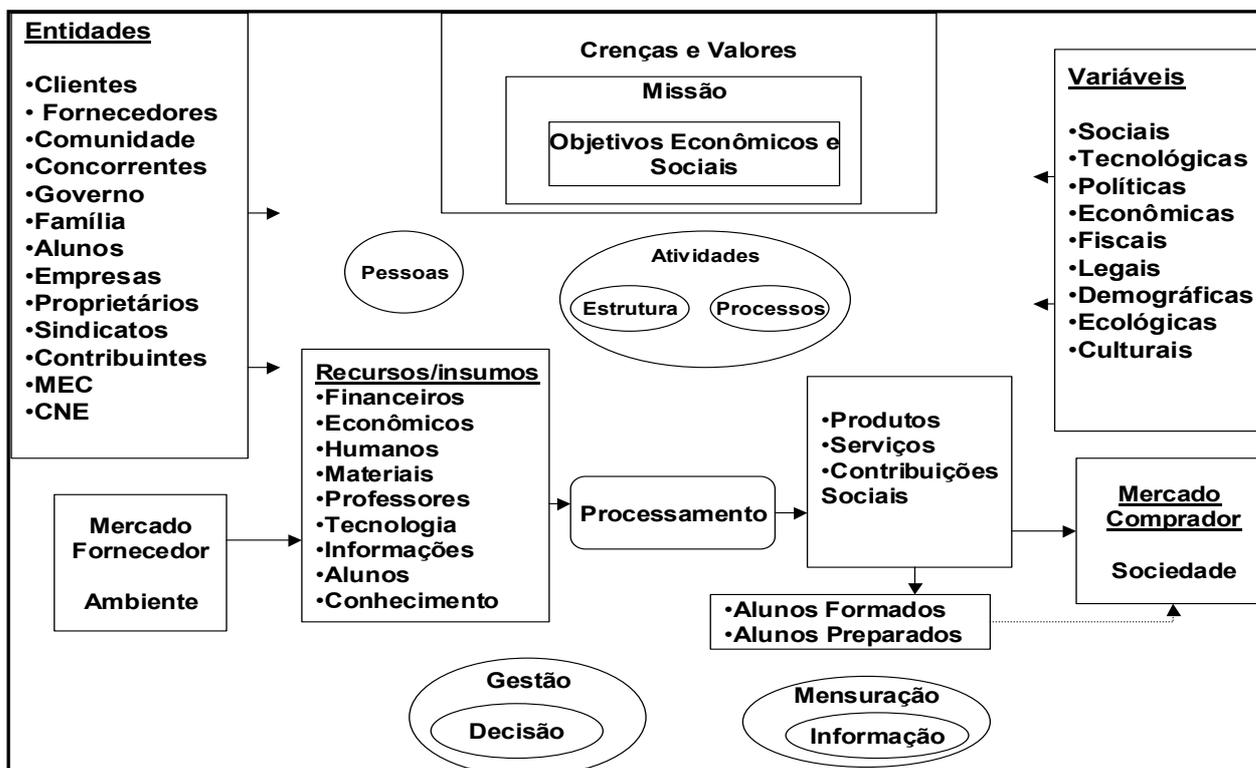


Figura 12 - Instituições de ensino como um sistema aberto

Fonte: Benedicto (1997, p. 26)

Peleias (2002, p.3), afirma que “na medida em que a empresa satisfaz, de forma contínua, as necessidades do ambiente no qual se insere com seus produtos e serviços, atinge sua missão e cria as condições necessárias à garantia de sua continuidade”. O mesmo autor também faz alusão ao termo continuidade. Para ele, a continuidade é a habilidade de a empresa se manter operando ininterruptamente pela adequada utilização dos recursos de que dispõe.

Entende-se, no entanto, que não basta gerenciar com eficiência os vários recursos, pois existem eventos organizacionais endógenos e exógenos, que precisam ser monitorados pelos gestores, de sorte a evitar conseqüências imprevisíveis ou contingências desfavoráveis.

Essa visão segundo assevera Benedicto (1997), ajuda os gestores a planejar, distribuir e controlar recursos, criando melhores condições futuras à organização, ou seja, facilita o processo de gestão.

Segundo, ainda, Benedicto (1997, p. 27), “o ecossistema ou macroambiente das instituições de ensino é composto dos fatores que agem direta ou indiretamente sobre elas”. Esse ecossistema é influenciado por várias variáveis como por exemplo, as seguintes:

- variáveis sociais;
- variáveis tecnológicas;
- variáveis políticas;
- variáveis econômicas;
- variáveis legais;
- variáveis fiscais;
- variáveis demográficas;
- variáveis ecológicas;
- variáveis culturais;

Essas variáveis devem merecer a indispensável atenção por parte dos gestores, para maximização dos resultados, via eficiência do processo e eficácia do produto, gerados pela IES.

A figura 13 classifica o entendimento sobre a classificação das IESs como um sistema aberto. Por ela, pode-se verificar todo o ciclo produtivo desde a entrada de recursos exógenos até a saída do “produto”, representado pelos alunos formados ou pelo conhecimento gerado por intermédio da pesquisa.

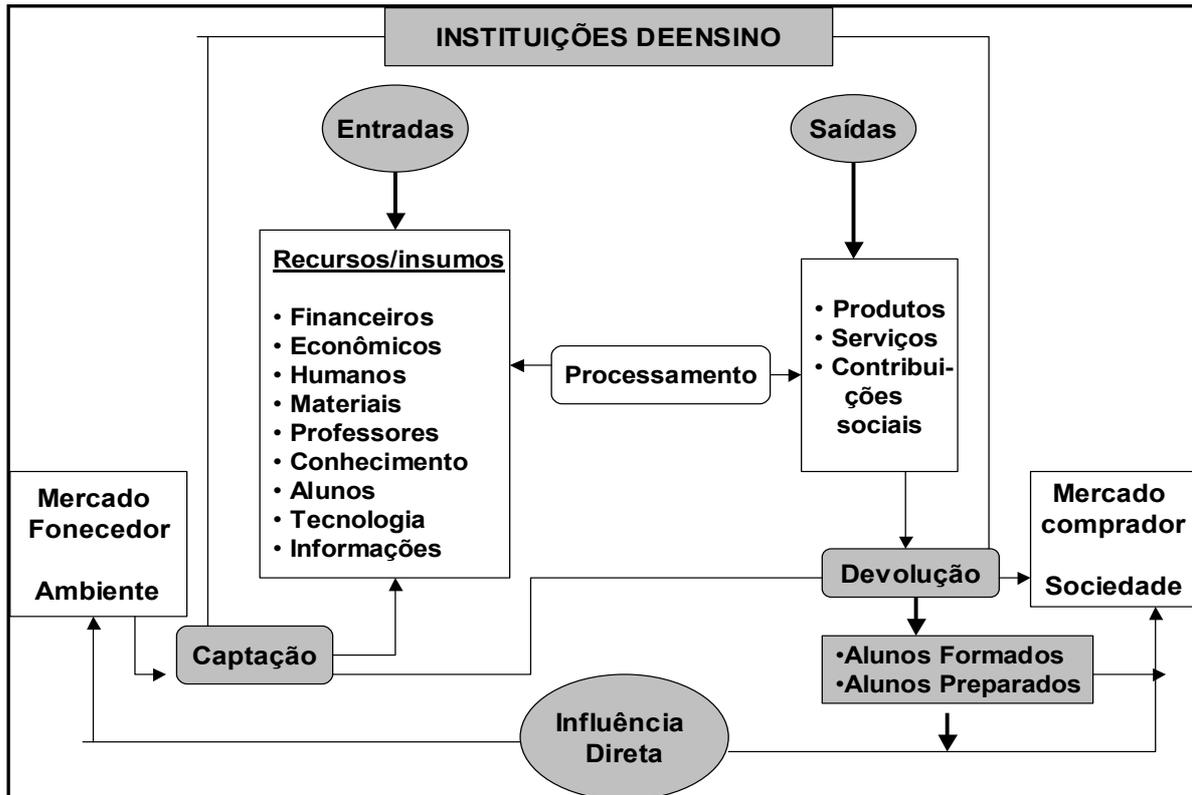


Figura 13- As Instituições de ensino no mercado e o ambiente

Fonte: Adaptado de Benedicto (1997, p. 24)

Deve a Controladoria acompanhar cada etapa do processo, pois tem como função orientar a gestão quanto à utilização dos vários recursos ligados ao mercado.

3.6.1 Subsistema institucional

Segundo Benedicto (1997, p. 68),

uma entidade é idealizada por pessoas que, coletivamente, criam e expressam suas opiniões, estabelecem normas e estruturas organizacionais, processam recursos e desempenham atividades, na tentativa de alcançar os fins desejados. [...] a instituição é moldada pela crença e valores do criador do empreendimento.

Para Padoveze (2003, p.18), o sistema institucional “é a matriz dos demais subsistemas da empresa e compreende a definição da missão da empresa e as convicções de seus empreendedores traduzidas de suas crenças e valores.”

O sistema institucional em uma IES, então, é movido pelas crenças e valores trazidos a Instituição pelos seus idealizadores, bem como pelos vários gestores administrativos e acadêmicos. Neste sistema encontram-se as normas, os procedimentos, os controles e tudo aquilo que se pode vincular a missão da empresa.

Benedicto (1997, p. 70), prelecionar que

os valores são guias para o nosso comportamento. De certo modo, são padrões pelos quais nos avaliamos, e tem um reflexo sobre as decisões, ações e comportamento dos outros. Eles determinam as prioridades, acima de qualquer coisa. São aprendidos e incorporados á nossa personalidade através do desenvolvimento educacional, intelectual, moral e religioso – portanto, passíveis de um processo contínuo de reavaliação. A cultura organizacional também deveria ser reavaliada.

Menezes (2001), afirma que durante anos, as empresas têm usado sistemas de crenças, na tentativa de articular os valores e a direção que a alta administração quer imprimir aos empregados. Com isso, atraem a atenção dos empregados para os princípios básicos dos negócios: como a organização cria valor, o nível de desempenho pelo qual luta a organização, como se espera que as pessoas mantenham relacionamentos internos e externos.

Finalizando esse tópico, é importante frisar que o sistema de crenças e valores deve ser formalizado, de sorte que todos os integrantes da empresa possam entender quais os valores essenciais previstos na empresa, e assim, colaborar na criação de novas oportunidades e com isso gerar valor à organização.

3.6.2 Subsistema organizacional

Esse sistema também é denominado de físico-operacional. Para Peleias (2002), o mesmo é determinado em grande parte pela estrutura e qualidade do produto que a empresa pretende produzir. Compõe-se dos bens físicos, das pessoas, e da tecnologia empregada pela Instituição para gerar seus produtos conforme exigência do mercado.

Para Padoveze (2003, p.19), esse sistema “compreende as instalações físicas e equipamentos do sistema empresa. É importante ressaltar que é no sistema físico-

operacional que as transações são executadas e os eventos econômicos acontecem.” Beuren (2000, p. 38) complementa afirmando que este subsistema é “responsável para assegurar a disposição adequada dos recursos.”

Peleias ainda reforça a importância desse sistema, no qual as coisas acontecem, quando afirma que os demais subsistemas da empresa canalizam todas as suas funções para o subsistema físico-operacional, objetivando fazer com que as tarefas sejam executadas dentro dos princípios de eficiência e eficácia.

Guerreiro (1999), tem uma visão ainda mais abrangente sobre esse subsistema empresarial. Para ele esse sistema refere-se à estrutura de organização da empresa. Contempla a forma pela qual a empresa agrupa suas diversas atividades em departamentos, a definição da amplitude administrativa, o grau de descentralização desejável, o problema da autoridade e responsabilidade, entre outros diversos aspectos relacionados.

3.6.3 Subsistema social

Esse tipo de subsistema é composto pelas pessoas que convergem para atingir o objetivo da organização na qual trabalham. Uma IES é formada pelos professores, funcionários administrativos/acadêmicos, prestadores de serviços, alunos, etc.

Para Padoveze (2003: 19), esse subsistema

compreende os indivíduos que fazem parte do sistema empresa, bem como toda a cultura, características e demais aspectos relacionados às pessoas. Por esse conceito percebe-se que autor coloca os indivíduos, imputando-lhes suas crenças e valores.

Segundo ensinamento de Benedicto (1997) , o sistema social de uma Instituição de ensino superior é bastante complexo, uma vez que a instituição de ensino é vista como uma unidade social complexa, pois nela interagem muitos grupos sociais. Pode-se encontrar na escola, diretores, gestores, professores, alunos e funcionários em geral, levando para dentro da organização suas ideologias, crenças e valores, atitudes, habilidades, conhecimentos, paradigmas e outros aspectos comportamentais.

Devido à quantidade de integrantes sociais do conjunto escola, o fator motivação é preponderante para o sucesso da mesma. Para Benedicto (1997), a motivação é caracterizada por um estado psicológico do indivíduo, um bem-estar interno agradável que irradia força positiva, evidenciando a sua disposição de realizar uma atividade ou tarefa para alcançar aquilo que por ele foi estabelecido. A definição de um objetivo é o caminho para a motivação.

Diante disso, tem-se nos métodos de ensino um poderoso instrumento de geração de motivação. Obviamente, que este não é o foco da dissertação, mas é importante destacar que os métodos de ensino aliados à tecnologia empregada geralmente influenciam no resultado final do produto, ou seja, na qualidade do ensino. Para Benedicto (1997, p. 83), “uma vez que o produto (conhecimento) faz parte do produtor (professor e/ou pesquisador) e do aluno, os três integram o sistema social da escola.”

Seguindo ainda os valiosos ensinamentos do referido o autor, a eficiência, eficácia e qualidade do produto decorrem da interação entre os sistemas físico/operacional ou organizacional e o social. Os gestores, por sua vez, devem promover um ambiente pró-ativo, mantendo as pessoas informadas a respeito dos objetivos da instituição. Em função disso, o sucesso da entidade depende do sucesso das pessoas.

Há de se ressaltar, porém, que além do talento das pessoas, a instituição precisa também contar com uma boa gestão de todos os recursos, inclusive buscando promover mudanças tendentes a otimizar os resultados, via gestão com foco no desempenho dos recursos e minimização das falhas a eles pertinentes. Lembrando mais uma vez, que maiores detalhes da metodologia de gestão DEQ, podem ser encontrados no capítulo 3 da dissertação.

3.6.4 Subsistema formal

Esse subsistema, conforme define Padoveze (2003, p.18-19), “corresponde à estrutura administrativa da empresa, de autoridade e responsabilidade. É o subsistema organizacional, onde as tarefas e atividades são agrupadas em setores,

departamentos ou divisões.” Observe que esse conceito se confunde com aquele do subsistema organizacional previsto por Guerreiro.

Entende-se que esse subsistema é formado por instrumentos escritos e divulgados acerca do funcionamento administrativo da empresa como processo decisório, hierarquia empresarial, linha de atribuições, manuais escritos, etc.

Segundo Benedicto (1997, p. 84), o sistema formal define a maneira de como a entidade agrupa suas atividades, as funções das pessoas e a missão das áreas operacionais. Evidencia, ainda, o grau de gestão centralizada ou descentralizada, definindo a amplitude da autoridade e a responsabilidade das pessoas.

O mesmo autor, ainda pondera que o sistema formal oferece o suporte para alcançar os resultados. A fim de que isso aconteça, é necessário haver coordenação das pessoas. Os recursos devem ser organizados e dispostos nas áreas operacionais, e os níveis de autoridade e responsabilidade dos gestores estabelecidos adequadamente.

3.6.5 Subsistema de gestão

Já esse tipo de subsistema pode ser entendido como a bússola administrativa da empresa. Através dele, os gestores definem suas metas e propõem objetivos a serem alcançados. No entendimento de Pereira (2001: 56), “refere-se ao processo que orienta a realização das atividades da empresa a seus propósitos, ou seja, é responsável pela dinâmica do sistema”. Justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais para que a empresa alcance seus propósitos.

Quanto ao ponto de vista de Benedicto (1997, p. 85), também, pode

ter uma missão, metas, objetivos e propósitos não significa por si só que os resultados da escola serão alcançados. É preciso que os diretores, gestores, professores e pessoa de apoio tenham instrumentos que os conduzam em suas decisões e que levem a ações eficazes. Na escola, esses instrumentos de suporte a gestão são chamados de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle.

Ainda segundo Benedicto, a finalidade do sistema de gestão em uma escola é fazer com que todo o seu corpo social seja responsável pelos resultados da entidade ao desenvolver suas atividades.

Padoveze (2003, p.18), reforça a idéia quando afirma que no subsistema de gestão “é onde as decisões são tomadas. Este subsistema só pode ser especificado após a definição maior do modelo de gestão. Nele se encontram o processo de gestão e as atividades de planejamento, execução e controle”.

Também, neste subsistema são realizados os seguintes trabalhos, conforme descreve Padoveze (2003, p.18):

- análise dos ambientes externo e interno.
- elaboração do planejamento estratégico.
- elaboração das diretrizes e políticas estratégicas.
- planejamento operacional.
- elaboração do plano operacional.
- programação das operações.
- aprovação do programa operacional.
- execução das operações e transações.
- controle.
- ações corretivas.

3.6.6 Subsistema de informação

Para Pereira (2001, p.56) esse modelo de subsistema “é constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão das atividades da empresa, incluindo informações ambientais, operacionais e econômicas financeiras”.

Segundo Padoveze (2003, p.19), compreende todo o conjunto de necessidades informacionais para a gestão empresarial. Dado que o processo de comunicação requisita ininterruptamente um sem-número de informações, os gestores em atuação obrigam a geração de inúmeros subsistemas de informações específicos, que, entendidos estruturalmente, formam o subsistema de informações.

Dentro desse subsistema encontram-se os sistemas de informações contábeis e gerenciais, cujos detalhes são trabalhados no capítulo de Controladoria. Esses sistemas foram objetos da pesquisa de campo, através da qual se buscou diagnosticar o funcionamento das Controladorias de contabilidade e finanças na geração de subsídios, via relatórios, à administração das IESs.

3.7 Missão e responsabilidade social da instituição de ensino superior

A missão de uma instituição de ensino superior está voltada para o atendimento dos anseios de seus clientes (alunos), dando-lhes uma formação adequada sobre o mercado no qual o mesmo irá atuar, oferecendo-lhes condições de exercer plenamente sua profissão. Para tanto, as IESs devem oferecer um ótimo ensino aliado à pesquisa, tudo isso devidamente sustentado em um ambiente motivador e pró-ativo. Manter bons cursos é requisito mínimo de continuidade.

Nesse sentido, Benedicto (1997, p. 30), ensina que “[...] a missão das instituições de ensino é colocar produtos, serviços e contribuições sociais à disposição da comunidade e do governo, satisfazendo suas necessidades.” O mesmo autor, citando Guerreiro, afirma que na caracterização da missão de uma entidade devem ser contemplados os seguintes pontos:

- valores fundamentais da entidade;
- produtos e serviços oferecidos;
- mercado de atuação;
- clientela a ser atendida.

Já a responsabilidade social é tida como um dever da instituição de ensino em promover melhorias a sociedade, proporcionando-a atingir seus objetivos. Esta afirmação pode ser entendida como épica, mas com certeza é aquilo que deveria haver nos dias atuais. Existem vários argumentos a favor da responsabilidade social, destacando-se aqueles previsto por Robbins apud Benedicto (1997, p. 35-6):

- a instituição que age por si pode impedir ou evitar regulamentações governamentais;
- é bom para a imagem da organização junto ao público;
- ambiente cultural atual apoia e estabelece normas e responsabilidades sociais;
- as instituições possuem os recursos de melhorar a qualidade de vida de todos nós.

O mesmo autor ainda complementa afirmando que o impacto das decisões e ações administrativas individuais (ou de omissão neste sentido) nunca tiveram maior repercussão do que hoje. O custo da administração eficaz é muito alto, mas o custo da ineficiência administrativa (e do potencial de erros) é ainda maior.

Isso leva ao entendimento de que as Instituições de ensino superior para sobreviverem precisam ofertar produto certo, no preço certo e que traga satisfação a quem dele faz uso. Precisam agir por conta própria, buscando integrar a preocupação social as suas crenças e valores. Para tanto pode implementar os seguintes programas, na visão de Benedicto (1997, p. 39):

- assistência educativa e cultural à comunidade;
- treinamento profissional e educação continuada aos empregados;
- incentivo à arte e à cultura;
- prestação de serviços à comunidade em geral;
- pesquisa e desenvolvimento de produtos de utilidade pública;
- desenvolvimento de pesquisas de interesse social;
- colocar no mercado alunos preparados para atender às necessidades das empresas e governo;

- integrar o cidadão no mercado de trabalho e na sociedade;
- desenvolver o produto (conhecimento) de acordo com a modernidade;
- desenvolver tecnologia que possam contribuir para o crescimento econômico e social do país.

Assim, sem uma administração profissionalizada, dificilmente a instituição de ensino superior conseguirá atingir seus programas. Para tanto, será estudada a geração de relatórios pelas áreas de contabilidade e finanças, para a gestão, com o foco na decisão. O gestor sem informações é como um navio sem marinheiro.

3.8 Gestão de instituição de ensino superior

Gerir é fazer com que as coisas aconteçam. A palavra gestão vem do latim *gestione*, que significa ato de gerir, gerência, administração. Portanto, gestão e administração são palavras sinônimas.

Ao se referir a administração, depreende-se a forma de condução de todas as operações internas e externas, como por exemplo, transferências de recursos materiais do almoxarifado para atividades de produção, compras, vendas, negociações de contratos, dentre outras. Quando se tem um gerenciamento ótimo desses eventos, fala-se em eficiência da gestão.

Santos e Schmidt (2003, p.29), por seu turno, têm que “a gestão eficaz é aquela que busca proceder acertadamente, produzir alternativas criativas, otimizar os resultados, obter resultados e aumentar lucros. A gestão eficiente é aquela que executa suas atividades de maneira certa, resolve problemas, cuida dos recursos, cumpre seu dever e reduz custos.”

Padoveze (2003) tem uma visão mais abrangente da gestão. Para ele “a gestão empresarial é segmentada em três aspectos: o operacional, o econômico e o financeiro.” [...] o primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, que denominadas de operacionais. Aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados podem ser associados aos valores econômico; [...] finalmente, as

operações que envolvem prazos de pagamentos e recebimentos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 30), “a gestão financeira enfatiza os problemas de caixa e liquidez da empresa, de forma a permitir a tomada de decisões em termos de programação financeira.” Seguindo ainda a linha de pensamento dos autores, cabe a gestão financeira obter os recursos monetários necessários, nos termos mais favoráveis possíveis.

A gestão econômica consoante ensinamento de Mosimann e Fisch (1999, p. 30),

é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica, procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto de sustentação o planejamento e controle.

A gestão econômica, então, faz com que as áreas funcionem com alto grau de excelência, o que certamente contribui para que o resultado final seja positivo. O lucro é a principal métrica da gestão econômica, embora haja a necessidade imperiosa de obter resultados ótimos nas várias áreas da empresa.

A fim de caracterizar um pouco do que seja gestão, na seqüência apresenta-se uma série de princípios oriundos do GECON – Controladoria com base na Gestão Econômica desenvolvida por Catelli -, que podem ser atribuídos aos aspectos gerais da gestão de uma empresa, dentre elas as IESs, segundo Benedicto (1997, p. 17-18):

- a eficácia da empresa é resultado da eficácia das áreas;
- resultado da empresa é igual à soma dos resultados das áreas;
- as áreas somente são debitadas ou creditadas por eventos econômicos sobre os quais tenham responsabilidade;
- as áreas operacionais são tratadas como empresa;
- os gestores são como os respectivos “donos” e a avaliação dos mesmos envolve recursos consumidos (custos) e produtos ou serviços gerados (receitas);
- os resultados das decisões financeiras tomadas pelos gestores são imputados às suas respectivas áreas, separadamente dos resultados das decisões operacionais;
- a área financeira é o “banco interno” financiando/captando os recursos requeridos/gerados pelas áreas;

- resultado de cada área financeira é decorrente do valor dos seus serviços menos os custos financeiros efetivamente incorridos;
- os modelos de apuração de resultados devem refletir os modelos de decisão requeridos ao longo do sistema de gestão;
- os eventos são mensurados por conceitos econômicos, tendo em vista que, o lucro é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- as áreas de responsabilidade são tratadas como centros de lucro ou investimentos;
- os dados e informações imputados no sistema são extraídos diretamente dos sistemas de apoio das áreas operacionais, propiciando maior confiabilidade, adequação e integração.
- Os subsistemas de simulações, projeções, orçamento, custos e contabilidade são integrados e utilizam as mesmas bases e bancos de dados de forma a assegurar a uniformidade conceitual requerida.

Conclui-se, assim, que a gestão da IES está caracterizada na estrutura de gerência empregada para que a entidade consiga cumprir sua missão e alcançar seus objetivos a curto, média e longo prazos. Isto é, o processo utilizado na condução dos eventos organizacionais existentes. Todas as conceituações acima devem ser acopladas também às IESs.

3.8.1 Modelo de gestão

Segundo Nakagawa (1993:37) "o modelo tem como objetivo facilitar a compreensão das relações que ocorrem com os elementos de um sistema, processo ou eventos do mundo real."

É algo definido segundo os elementos missão, crenças e valores, que se adaptam às mudanças no ambiente competitivo. O Modelo é algo a ser seguido, considerando a estrutura e definição de atribuições.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 29), colocam que

um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais.

Padoveze (2003, p.25-26) ensina que

a declaração de missão da empresa visa comunicar interna e externamente o propósito da organização e do seu negócio. Ela deve ser breve e reunir

em poucas palavras as atividades da empresa, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer à comunidade, sua diferenciação e o seu papel em relação a seus concorrentes e às principais conquistas que a empresa quer atingir. E que o modelo de gestão é produto do subsistema institucional e pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia.

Por sua vez, Mosimann e Fisch (1999, p. 29), conceitua o modelo de gestão, “como sendo a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa.”

Assim, conclui-se que as crenças e valores são conceitos que formam a cultura organizacional, que por sua vez, interagem e conduzem à criação do modelo conceitual a ser adotado para gerir a empresa, o que se denomina modelo de gestão. Essas crenças e valores estão alinhadas aos próprios desejos e formação dos principais gestores.

Segundo Tachizawa e Andrade (1999, p. 58), “[...] o êxito de uma IES irá cada vez mais depender de uma sólida base de princípios, crenças e valores institucionais, que permitam melhor orientar e coordenar os esforços e talentos individuais e de equipe, para metas e objetivos maiores da instituição de ensino.”

Um modelo de gestão ideal, na visão de Padoveze (2003, p.26), deve contemplar o seguinte:

- o processo de gestão do sistema empresa: planejamento, execução, controle;
- a avaliação de desempenho das áreas e dos gestores: responsabilidade pelos resultados das áreas de suas responsabilidades;
- o processo decisório: centralização ou descentralização;
- o comportamento dos gestores: motivação – empreendedores.

Para Santos e Schimidt (2003, p.9),

o modelo de gestão que busca a eficácia é aquele que identifica o grau em que são satisfeitas as expectativas de resultado, ou seja, é aquele que busca o cumprimento da missão. O modelo de gestão que busca eficiência é aquele que procura fazer adequadamente o seu trabalho, sem preocupação com a real missão da organização.

Segue a figura 14 que demonstra graficamente o modelo de gestão:

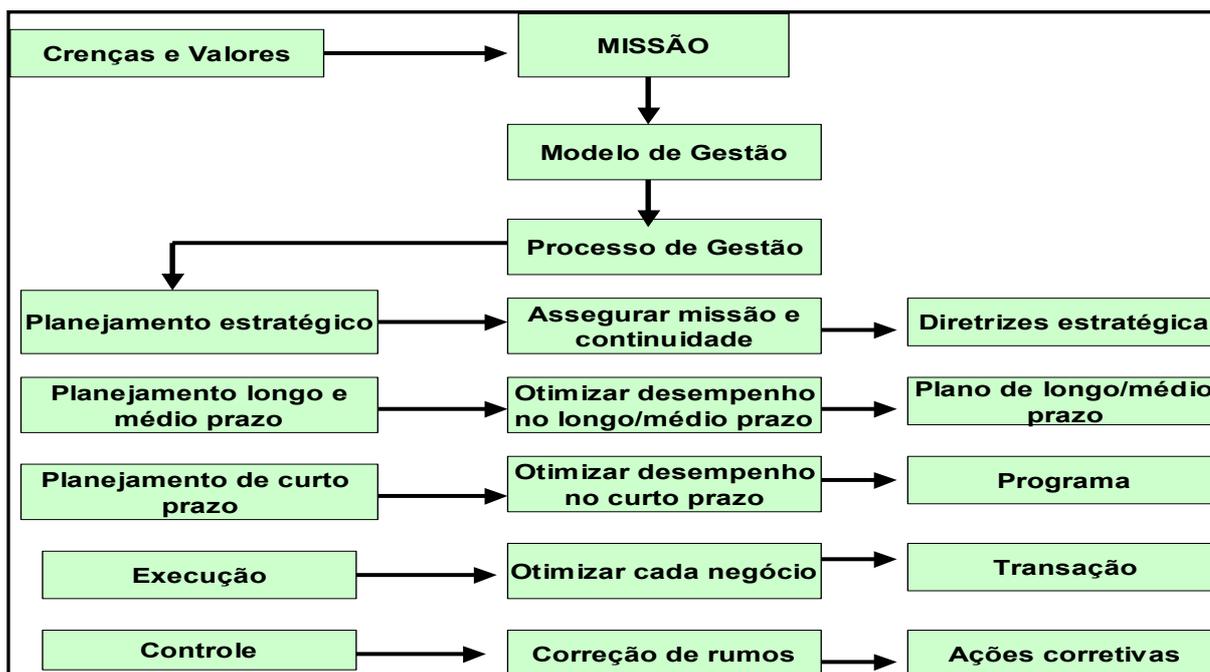


Figura 14 - Modelo de gestão

Fonte: Santos e Schmidt (2003, p. 28)

Nas IESs, o modelo de gestão deve comportar os mesmos requisitos ditos anteriormente. É importante que os gestores administrativos mantenham contato direto com os gestores acadêmicos. A dicotomia, caso exista, deve ser abolida, pois o gestor de um curso deve inclusive torná-lo rentável, despendendo esforços para conseguir otimizar sua área e, assim, contribuir no resultado do todo. A seguir são apresentadas as figuras 15 e 16 que fornecem uma visão geral sobre a gestão de IES:

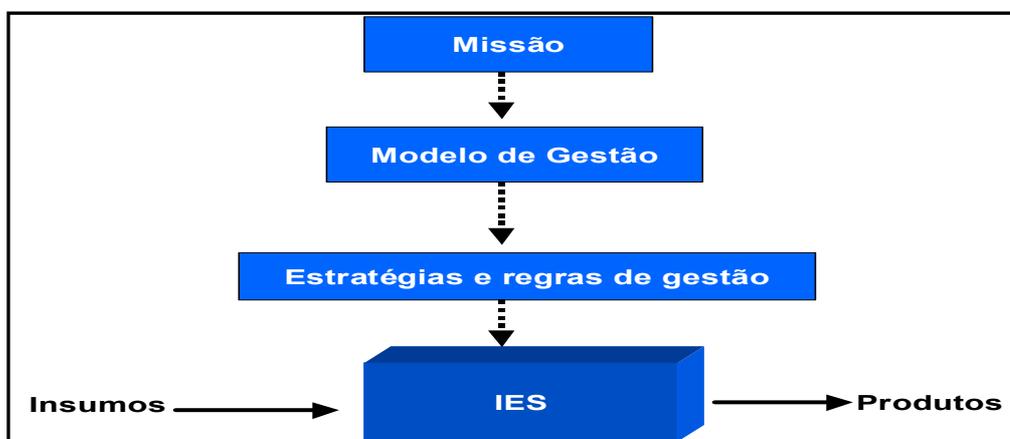


Figura 15 - Visão sistêmica de uma IES

Fonte: Tachizawa e Andrade (1999, p. 64)

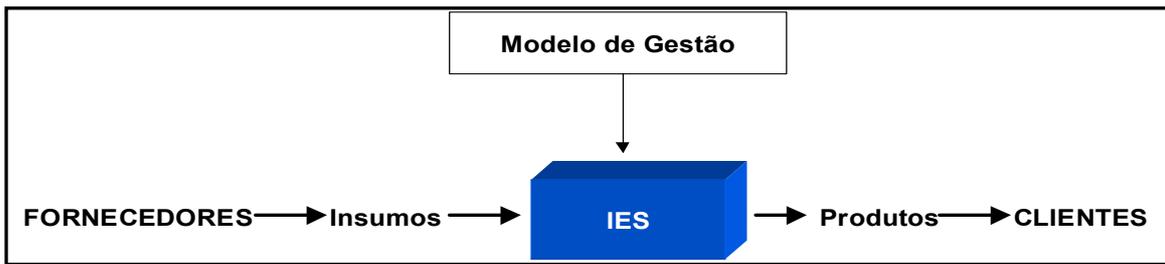


Figura 16 - Modelo de gestão da IES

Fonte: Tachizawa e Andrade (1999, p. 67)

A figura 15 mostra a Instituição de ensino vista como um sistema, mesmo que de forma resumida. Observa-se que a definição da missão dá início ao processo de formação do modelo de gestão. O modelo de gestão deve contemplar todas as estratégias, materializadas na fase do planejamento, que nortearão o processo de geração de riqueza ou resultado positivo quando da transformação de insumos em produtos. Já a figura 16 traz a IES vista sob o ângulo do modelo de gestão.

3.8.2 Processo de gestão

A sistemática utilizada para o gerenciamento de recursos materiais, humanos, tecnológicos e financeiros, dicotomizada por áreas, forma o chamado processo de gestão. Este é composto pelo planejamento, execução/programação, controle e auditoria. Esta última não faz parte de boa parte dos escritos envolvendo gestão, mas deve ser encarada como uma realidade, e certamente tem atributos de geração de valor a entidade.

Para melhor compreensão do termo processo de gestão, faz-se necessário comentar primeiro o que seja processo. Para Mosimann e Fisch (1999, p. 37) “por processo, entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação de insumo (entrada) em produto/serviço (saída)”.

Mas segundo Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 3) “O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão e [...] deve ser compatível com sua cultura interna.”

Numa instituição de ensino pode-se inferir que os insumos sejam os recursos materiais e tecnológicos, utilizados por pessoas, objetivando produzir conhecimentos. Este é o principal produto das IESs. O processo de gestão, segundo Padoveze (2003), tem por finalidade permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados nas declaração da visão empresarial, isto é, fazer com que os recursos sejam transformados com eficiência e economicidade.

O processo decisório de uma organização é dividido da seguinte forma:

- planejamento;
- execução; e
- controle.

Na figura 17, as fases do processo de gestão são apresentadas graficamente, de sorte a oferecer uma visão da ligação integrada entre elas.

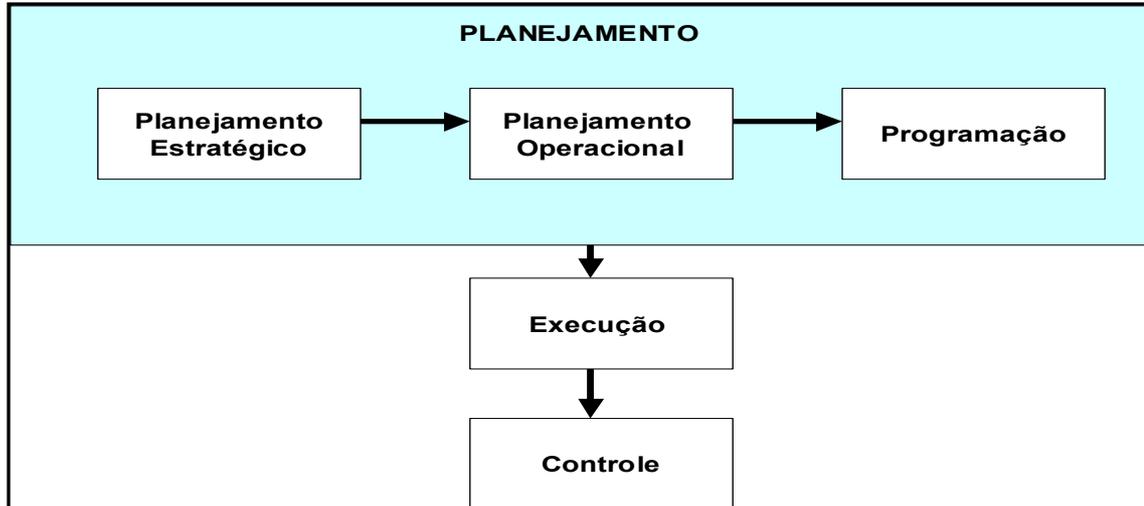


Figura 17 - Processo de gestão

Fonte: Padoveze (2003, p. 27)

A formalização do processo de gestão dá-se por intermédio de documentos preparados pelas empresas internamente, como por exemplo, relatórios de desempenhos, em especial, aqueles de natureza contábil e financeiro.

3.8.2.1 Planejamento estratégico e operacional

O planejamento pode ser definido conforme Benedicto (1997, p. 85-86) da seguinte forma: “ele estabelece metas, objetivos e diretrizes estratégicas, determinando o que cada grupo dentro da organização vai fazer, e quais os recursos necessários para que as metas seja alcançadas.”

Para Nakagawa (1993, p. 48) “o planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.”

E ainda, o planejamento pode ser classificado segundo sua extensão, em amplo e restrito. O planejamento em seu sentido amplo segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 42-43), pode ser conceituado “como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio onde estamos e o estágio para onde vamos.” Já no sentido restrito os autores entendem que o planejamento é o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para alcançar uma situação futura desejada.

As etapas do planejamento podem ser divididas em duas: planejamento estratégico e planejamento operacional. Em seguida será tratado o planejamento estratégico consoante os ensinamentos do professor Nakagawa (1993):

Planejamento estratégico – que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais. É um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e, se inicia muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa comparada com desempenhos passados, fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro.

Dentre os principais fatores externos que podem influenciar o desempenho da empresa no futuro, consideram-se os seguintes:

- econômicos: tais como produto interno bruto, taxas de juros e inflação, produção industrial, desempenhos das atividades comerciais e da construção civil, etc.;
- demográficos: índices de natalidade e mortalidade, evolução da população economicamente ativa, etc.;
- sociais: níveis de emprego, demandas, hábitos, rendas, pressões sindicais etc.;
- políticos: decisões governamentais, programas de partidos políticos, etc.;
- tecnológicos: novas tecnologias e seus impactos sobre as estruturas de processos industriais e do mercado, etc.;
- legais: projetos de leis, interpretações legais, etc.

Esta avaliação permite a identificação e o dimensionamento dos pontos fortes e fracos da empresa e as oportunidades e ameaças do mercado. A este conjunto de atividades que constitui a fase inicial do processo de planejamento estratégico, dá-se o nome de auditoria de situação ou de posição.

Conceito parecido tem Mosimann e Fisch (1999, p. 47) que definem o planejamento estratégico “como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.”

Sob a ótica das IESs e considerando os conceitos apresentados acima, o planejamento estratégico abrange todo o processo de determinação dos principais interesses externos relacionados com a entidade. Inclui ainda as expectativas de interesses internos; informações dos resultados projetados, passados e atuais; avaliações e ameaças; oportunidades e pontos fracos e fortes da entidade.

O quadro 8 retrata com bastante propriedade as necessidades básicas a serem observadas quando da definição do planejamento estratégico de uma escola:

1. Análise das variáveis ambientais (econômicas, políticas, culturais, demográficas, legais, ecológicas, tecnológicas, fiscais e sociais, entre outras).
2. Alinhar a política educacional da escola dentro do contexto do sistema educacional da nação.
3. Elaborar planos de pesquisa de acordo com os interesses nacionais e da sociedade.
4. Detectar as ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos da escola.
5. Identificar e compreender as mudanças ambientais positivas e negativas que alteram a capacidade da escola realizar seu processo educativo.
6. Detectar as expectativas da sociedade, empresas e governo com respeito aos serviços oferecidos.
7. Determinar as políticas, objetivos e diretrizes estratégicas para tirar proveito das ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos.
8. Formulação de objetivos educacionais a longo prazo.
9. Área de concorrência e participação de mercado.
10. Tipos de produtos e serviços que o mercado precisa.
11. Fornecer a estrutura fundamental para o planejamento operacional.

Quadro 8: Alguns pontos importantes do planejamento estratégico da escola

Fonte: Benedicto (1997, p. 89)

No planejamento operacional é que se definem planos, políticas e objetivos das empresas, e tem como um dos principais elementos o orçamento empresarial. Segundo Benedicto (1997, p. 91), o planejamento operacional tem como missão as seguintes etapas:

- coordenar esforços para aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem;
- conduzir os alunos ao alcance dos objetivos;
- verificar a marcha do processo educativo;
- traçar planos de ação para melhorar o funcionamento das atividades do sistema-escola;
- elaborar planos de ação para colocar em prática as estratégias definidas no planejamento estratégico da escola;
- estabelecer planos, políticas e objetivos para elaborar o orçamento da escola;
- identificar as alternativas da ação da escola;
- aprovar e divulgar os planos operacionais da escola.

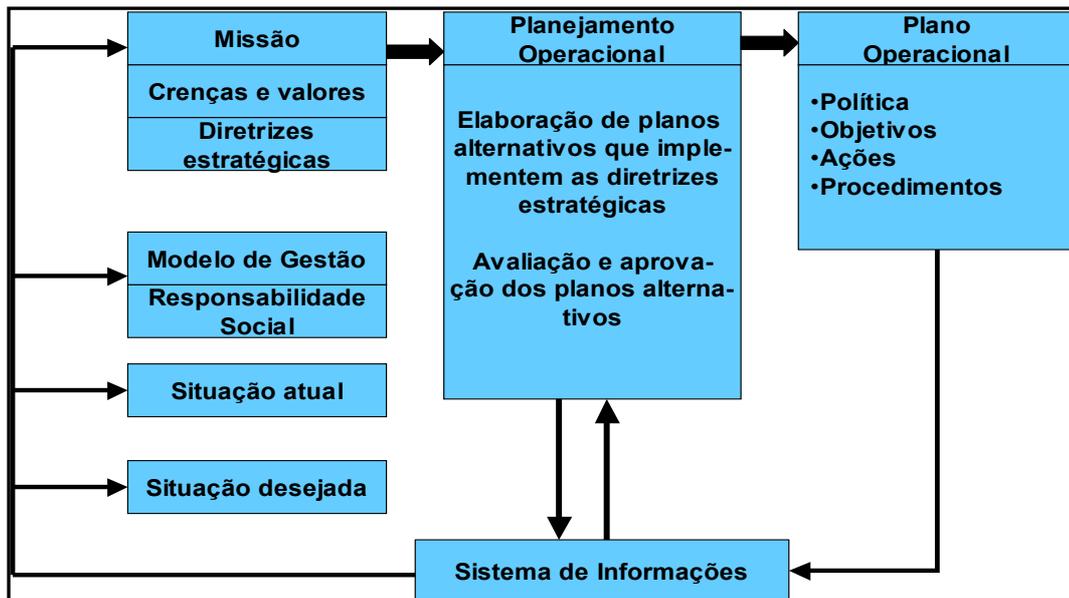


Figura 18 - Sistema de planejamento operacional da empresa ou área

Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p. 50)

Segundo Padoveze (2003, p.28), no planejamento operacional se

define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Geralmente realiza-se através do processo de elaboração de planos alternativos de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

A execução do planejamento operacional se dá por intermédio do sistema de informações da empresa, conforme apresentado na figura 18.

3.8.2.2 Execução

A execução pode ser entendida de primeira mão, como sendo a fase onde as coisas são realizadas segundo o plano prévio. Nesta fase o plano estabelecido, mediante análises e discussões com integrantes da gestão, passa então a fase da realização.

Para Benedicto (1997, p. 93), “é o segundo momento do processo de gestão ou segunda fase. [...], a fase do sistema de gestão onde todas as ações acontecem, onde todos os esforços de planejamento se consolidam em ações efetivas.”

Por fim, Mambrini, Beuren e Colauto (2002), entendem que na fase de execução, implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, procurando dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos. Procura-se identificar, simular e optar pelas melhores alternativas capazes de conduzir a organização à eficácia.

3.8.2.3 Controle

A função de controle não é punir pessoas, mas alertar os gestores sobre desnivelamento do planejamento estratégico e operacional. Exercer controle é manter em “rédeas curtas” a execução dos programas, considerando os objetivos da empresa. O controle é tido como o último elemento componente do processo de gestão. Há casos onde o mesmo é considerado burocratizador, que dificulta as ações e atrapalha a execução das tarefas. Segundo Frezatti (2000, p. 17) controle “[...] é garantir que decisões tomadas realmente ocorram.”

Para Padoveze (2003, p.28), “é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas”. A contabilidade, embora participe de todas as etapas de processo de gestão, tem maior destaque no controle.

Cabe à gestão das IESs, por exemplo, estipular seus controles mediante ampla discussão interna, para que os predicados do termo sejam para melhorar o desempenho e não gerar resistência e, conseqüentemente, dificultar o processo de correção de falhas.

Para Benedicto (1997, p. 93), “o controle tem por objetivo acompanhar e verificar o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento. [...] seu ponto de partida são os objetivos, metas, planos, políticas e procedimentos das operações da entidade.”

Mosimann e Fisch (1999, p. 70) comentam que “a função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente

complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho.” Os autores finalizam afirmando que o cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem de seu processo decisório e a eficácia do gestor, por estar atrelada ao processo de controle exercido.

Após breves conceitos acerca do controle, vinculado ao processo de gestão, tem-se a seguir algumas premissas para que haja controle, com base nas definições de Mosimann e Fisch (1999, p. 74), citando Guerreiro:

- deve haver controle de atividades;
- o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- devem ser atribuídas às áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar “áreas cinzentas”;
- deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações/ajustes de planos, volume, eficiência).

3.8.2.4 Auditoria

A auditoria não é comumente citada pelos autores como um elemento do processo de gestão. Mas, devido a sua função de verificar, opinar, examinar, testar operações ou eventos organizacionais, deve ser classificada como uma ferramenta que concorre para que as organizações possam melhorar sua gestão. De pouco adianta dispor de projetos de melhorias se não há uma certificação de que o programado vem sendo cumprido.

Para Gil (2000, p. 34), “a auditoria é função administrativa em ascensão”. À medida que os projetos são homologados, após serem testados, cabe à auditoria verificar se os mesmos vêm sendo conduzidos segundo os estudos efetuados e, se estão atendendo às expectativas da gestão. Neste caso, tem-se a auditoria da gestão.

O professor Gil (1999), em seu livro Auditoria Operacional e de Gestão elenca alguns objetivos deste tipo de auditoria:

- participação da auditoria interna em todos os momentos empresariais;
- contribuição da auditoria interna para manutenção da organização na vanguarda tecnológica e do segmento econômico de que participa;
- avaliação do posicionamento/situação futura da organização via auditoria de simulações e previsões organizacionais;
- selar o leque de opções de auditagem;
- estimular líderes empreendedores;
- avaliação das iniciativas empresarias propostas.

Pode-se concluir que a auditoria operacional e de gestão pode ser enquadrada como mais um requisito para melhoria da gestão. Frisa-se ainda, que além desse tipo de auditagem, o Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil, vem desenvolvendo estudos voltados à auditoria do processo de mudanças, com foco na metodologia DEQ – Decisão, exceção e quantificação –, que será discutida em detalhes no capítulo de Controladoria. Esta nova roupagem da auditoria foi por ele denominada de AUDEQ².

² Ver comentário apresentado no tópico Controladoria no processo de gestão. A metodologia AUDEQ, é criação do professor Dr. Antônio de Loureiro Gil, cuja finalidade é opinar, certificar acerca da gestão com foco da metodologia DEQ.

3.8.3 Modelo de decisão

A gestão/auditoria da gestão de falhas *versus* desempenho é pressuposto para desenvolver uma metodologia universal, a ser seguida pelos gestores e auditores a fim de estabelecer e alcançar cenários do amanhã organizacional vencedores. Estipular prioridades é fundamental para quem exerce funções administrativas, como planejamento, execução, controle ou auditoria. (GIL, 2004, p. 23)

A figura 19 denota a seqüência de rotinas envolvendo o processo de tomada de decisão em uma organização. Do modelo de gestão, formado pelas crenças e valores trazidos a instituição pelos seus gestores, materializado na missão, tem-se o processo de mensuração de eventos econômicos/financeiros realizados pela empresa. Estes são informados a gestão via relatórios/telas informatizadas, por intermédio do sistema de informação existente. De posse desse instrumental, cabe ao gestor analisar e decidir sobre os projetos em andamento na empresa, bem como daqueles que serão implantados no futuro.

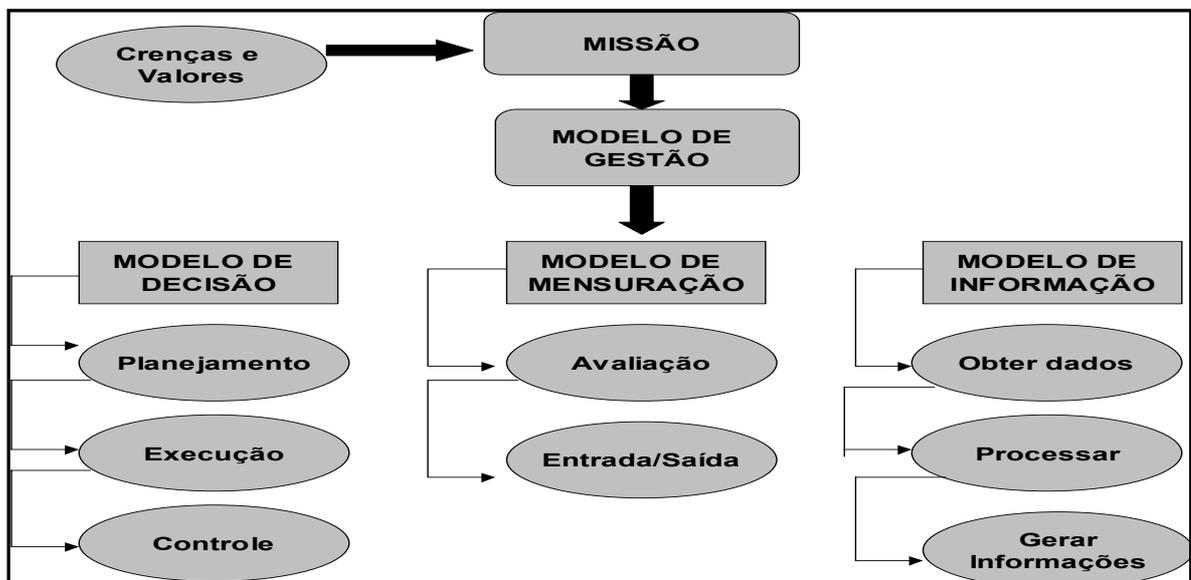


Figura 19 - Integração dos modelos de decisão, mensuração e informação

Fonte: Santos e Schmidt (2003, p. 30)

Segundo Guerreiro (1999, p. 99), “o modelo de decisão deve ser específico para cada natureza de evento e corresponder ao processo decisório lógico utilizado pelo gestor, o qual norteia a escolha de alternativas”.

Isto implica dizer, que o gestor deve gerar alternativas para os eventos organizacionais sujeitos a decisões, os quais precisam ser acompanhados para evitar perdas operacionais, econômicas e financeiras. A possibilidade de remodelar uma decisão ou partir para outro projeto de mudança, deve ocorrer em razão de modelo de decisão preexistente.

3.8.3.1 Decisão/projeto/incerteza/risco

A idéia desse tópico é simples. Para se tomar uma dada decisão, primeiro há a necessidade de um projeto, cujo resultado é uma incerteza. Neste caso, o gestor tem que buscar mensurar o risco da mudança, objetivando atenuá-lo e assim alcançar cenários futuros vencedores.

No ambiente das IESs, sempre existem projetos novos em estudo. Como exemplo pode-se citar a possibilidade de abertura de novos cursos, introdução de ferramentas novas de ensino, política para redução de preços das mensalidades e inúmeros outros projetos.

Ao tomar uma decisão, o gestor depara com as incertezas que o cerca. Segundo Gil (2004, p. 249) “eventos organizacionais fortuitos e induzidos com possibilidade ou não de ocorrência no amanhã são denominados de contingências.” Segundo o mesmo autor para trabalhar as contingências, é preciso máxima habilidade para coletar, estruturar, armazenar, recuperar e tratar informações, extraíndo delas conhecimento para clarear as incertezas.

As incertezas são atribuídas ao processo de mudança em curso ou futuras. Os riscos devem ser medidos via indicadores de desempenho atrelado ao processo de mudanças/agregar valor.

A gestão do risco pode e deve ser objeto de auditoria, que neste trabalho foi considerado um dos instrumentos para otimizar o processo de gestão, tendo sido classificado como elemento deste processo. Gil (2004), pondera que a ideia de incerteza refere-se a aspectos qualitativos da decisão/recomendação, enquanto o risco é associado aos aspectos quantitativos.

3.8.3.2 Dado/informação e conhecimento

No contexto de qualquer organização as decisões são tomadas diariamente. Para tanto, as empresas necessitam ter programas que as possibilitem acumular e acompanhar dados. Estes em seu estado bruto devem ser trabalhados, para que gerem informações úteis ao processo decisório. Segundo Beuren (2000), a importância das informações está diretamente ligada a sua utilização no processo de avaliação de desempenho. Segundo Pires, Costa e Hahn (2004, p. 3), “[...] a informação relevante deve fornecer um *feedback*, ser preditiva, além de ser oportuna, a fim de serem úteis nas tomadas de decisões.”

O termo avaliação de desempenho é bastante genérico. Assim deve ser previsto consoante as necessidades de cada entidade. Uma vez trabalhadas as informações pelos gestores, elas se transformam em conhecimento. Este é indubitavelmente o elemento mais importante para adoção de medidas eficazes que promovam cenários futuros positivos.

3.9 Síntese do capítulo

Neste capítulo, as IESs foram apresentadas como um sistema aberto, que desenvolve atividades diversas, com o propósito de zelar pela qualidade do ensino e, ainda, gerar lucros e resultados financeiros positivos para garantir a sua continuidade. As principais atividades existentes em uma IES foram colocadas, em especial, aquelas atinentes à gestão.

Não obstante as IESs terem que preocupar em atender com plenitude os anseios de seus clientes, atentando pelo ensino de qualidade e promovendo pesquisas, devem estabelecer modelo de gestão, que permitam-as enfrentar as barreiras impostas pelo excessivo crescimento da concorrência, que colabora para o aumento da crise no ensino, motivado pela falta de qualidade, em prol da manutenção do empreendimento.

Nesse sentido, o capítulo trouxe uma contribuição aos gestores das IESs, materializada nas discussões históricas e atuais da importância do ensino e ao mesmo tempo, de se adotar um modelo de gestão balizado nos estudos de autores renomados. A IES foi decomposta em vários subsistemas, para melhor visualização da importância de se ter uma contabilidade para gestão, que trabalhe com o propósito de auxiliar nas decisões.

4 DA PESQUISA E SEU RESULTADO

4.1 Universo e amostra

O universo definido para a pesquisa foi às instituições de ensino superior privadas localizada na grande Goiânia, assim chamada a aglutinação das seguintes cidades: Goiânia, Aparecida de Goiânia e Trindade. A variável de estudo é a Controladoria, notadamente quanto à geração de relatórios para a gestão daquelas instituições, pelas áreas contábil e financeira.

Definido as instituições a serem pesquisadas, bem como o objeto da pesquisa, passou-se então ao levantamento nos *sites* do governo federal, (Ministério da Educação – MEC, INEP – Instituto Nacional de Educação e Pesquisa) da quantidade e localização dessas instituições, bem como a classificação em públicas e privadas.

O quadro 9 apresenta o resultado da pesquisa obtido nos endereços eletrônico. Verificou-se que havia em Goiânia, Aparecida de Goiânia e Trindade, 19 (dezenove) instituições de ensino privadas, como segue:

Nº	Instituição de Ensino Superior	Município	Organização Acadêmica
1	Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS	Goiânia	Centro Universitário
2	Escola Alfredo Nasser de Ensino Superior – EANES	Aparecida de Goiânia	Faculdade
3	Escola Superior Associada de Goiânia – ESUP	Goiânia	Faculdade
4	Escola Sup. de Adm., Marketing e Comunicação de Goiânia – ESAMC	Goiânia	Faculdade
5	Faculdade Alves Faria – ALFA	Goiânia	Faculdade
6	Faculdade Araguaia – FARA	Goiânia	Faculdade
7	Faculdade Ávila – FAC	Goiânia	Faculdade
8	Faculdade Cambury	Goiânia	Faculdade
9	Faculdade da Igreja Ministério Fama – FAIFA	Goiânia	Faculdade
10	Faculdade de Goiás – FAGO	Goiânia	Faculdade
11	Faculdade Dinâmica	Goiânia	Faculdade
12	Faculdade Lions – FAC – LIONS	Goiânia	Faculdade
13	Faculdade Nossa Senhora Aparecida – FANAP	Aparecida de Goiânia	Faculdade
14	Faculdade Padrão – FP	Goiânia	Faculdade
15	Faculdade Sul – Americana	Goiânia	Faculdade
16	Faculdade Tamandaré – FAT	Goiânia	Faculdade
17	Instituto Unificado de Ensino Superior Objetivo – IUESO	Goiânia	Instituto Superior
18	Instituto Aphonsiano de Ensino Superior – IAESUP	Trindade	Instituto Superior
19	Universidade Católica de Goiás	Goiânia	Universidade

Quadro 9 - IESs da grande Goiânia

Fonte: elaborado pelo autor com base em dados obtidos no MEC/INEP

Além dessas instituições existem mais duas: a Universidade Salgado de Oliveira – UNIVERSO e a Universidade Paulista – UNIP, que não constam da

relação do INEP, tendo em vista suas matrizes estarem localizadas no Estado do Rio de Janeiro e São Paulo, respectivamente.

Pelo fato de sua gestão principal estar centralizada nas unidades matrizes, e considerando que a variável de estudo é os relatórios processados/gerados pelas Controladorias de contabilidade e finanças de instituições de ensino superior da Grande Goiânia, aquelas instituições não foram consideradas na amostra de pesquisa.

Depois de listadas todas as possíveis instituições participantes da pesquisa, o pesquisador entrou em contato com todas para certificar-se do efetivo funcionamento das mesmas. Optou-se, por desconsiderar da amostra aquelas instituições, que ainda não estavam em funcionamento educacional, mas apenas administrativo, porque não haveria o que pesquisar em termos de relatórios gerenciais, uma vez que as mesmas ainda não vinham gerando receitas, e suas despesas pré-operacionais, não havendo alunos matriculados, dentre outros fatores impeditivos.

Desse levantamento, verificou-se que a Faculdade Tamandaré, Escola Superior Associada de Goiânia – ESUP e Faculdade Dinâmica, somente abriram suas primeiras turmas em 2005 (vestibular 1/2005). Desta forma, essas instituições foram eliminadas da amostra, pois o período foi o ano de 2004. Essa delimitação teve como principal objetivo evitar que instituições em pleno funcionamento fossem comparadas com outras em fase pré-operacional, como aquelas mencionadas acima, que ainda não têm seus ciclos financeiro e econômico consolidados.

Expurgadas, então, essas três instituições de ensino, o número de 19 (dezenove) instituições de ensino superior privadas passou a 16 (dezesesseis). Frisasse, também, que o pesquisador não conseguiu acesso a Escola Superior de Administração, Marketing e Comunicação de Goiânia – ESAMC, e considerando que a mesma ainda não tinha matriculado nenhum aluno até o censo de 2003, ela também não foi considerada na amostra da pesquisa.

Uma vez concretizadas as exclusões necessárias, devido aos fatores que impossibilitavam comparabilidade, a amostra resumiu-se nas IESs elencadas no quadro 10:

Nº	Instituição de Ensino Superior	Data da Criação	Organização Acadêmica
1	Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS	12/02/1973	Centro Universitário
2	Escola Alfredo Nasser de Ensino Superior – EANES	23/10/2000	Faculdade
3	Faculdade Alves Faria – ALFA	31/03/2000	Faculdade
4	Faculdade Araguaia – FARA	09/04/2001	Faculdade
5	Faculdade Ávila – FAC	10/12/2001	Faculdade
6	Faculdade Cambury	29/07/1998	Faculdade
7	Faculdade da Igreja Ministério Fama – FAIFA	28/11/2002	Faculdade
8	Faculdade de Goiás – FAGO	14/05/2004	Faculdade
9	Faculdade Lions – FAC – LIONS	24/08/2001	Faculdade
10	Faculdade Nossa Senhora Aparecida – FANAP	17/02/1999	Faculdade
11	Faculdade Padrão – FP	24/12/1998	Faculdade
12	Faculdade Sul – Americana	24/08/2001	Faculdade
13	Instituto Unificado de Ensino Superior Objetivo – IUESO	20/07/1987	Instituto Superior
14	Instituto Aphoniano de Ensino Superior – IAESUP	29/12/1999	Instituto Superior
15	Universidade Católica de Goiás	17/10/1959	Universidade

Quadro 10 - Instituições de ensino superior privada de Goiás listadas para pesquisa de campo

Fonte: elaborado pelo autor com base nas informações do INEP.

4.1.1 O contexto pesquisado – outros dados das IESs

É importante destacar e apresentar um pouco do contexto no qual a pesquisa está inserida, por intermédio de números oficiais divulgados pelo governo sobre a educação superior, registra-se que os dados mais recentes pertencem ao ano de 2003, muito embora o levantamento das IESs da grande Goiânia tenha ocorrido em janeiro e fevereiro de 2005.

A tabela 8 retrata o número de estabelecimentos de ensino superior de Goiás. Pode-se verificar, que grande parte das instituições são privadas, sendo que em 2003 as mesmas totalizavam 49 escolas, das quais 44 eram classificadas como particulares e 5 de natureza confessional e/ou filantrópicas. Este número certamente deve ter evoluído bastante em 2004 e 2005, mas até o momento do processamento da pesquisa, os órgãos governamentais ainda não haviam concretizado os levantamentos oficiais de 2004.

Tabela 8 - Número de instituições de ensino superior em Goiás

Especificação	Total		
	2001	2002	2003
Públicas	10	10	14
Federal	3	3	4
Estadual	1	1	1
Municipal	6	6	9
Privadas	37	46	49
Particular	33	41	44
Confessionais/filantrópicas	4	5	5
Total	47	56	63

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados disponibilizados pela SEPLAN-GO/SEPIN/Gerência de Estatística Socioeconômicas –2004

A tabela 9 apresenta o número de matrículas efetivadas nos anos de 2000 a 2003 pelas instituições privadas do estado de Goiás. Para a elaboração da tabela foram considerados os dados fornecidos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais – INEP, órgão vinculado ao Ministério da Educação – MEC. As instituições listadas são aquelas integrantes do universo pesquisado, localizadas na grande Goiânia.

Tabela 9 - Número de matrículas das instituições de ensino superior privada da grande Goiânia – 2000 a 2003

Instituições	Matrículas – Total			
	2000	2001	2002	2003
Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS	2778	3151	5386	7758
Escola Alfredo Nasser de Ensino Superior – EANES (*)	0	479	763	1215
Faculdade Alves Faria – ALFA	0	646	6157	9501
Faculdade Araguaia – FARA	0	0	1721	3866
Faculdade Ávila – FAC (*)	0	0	0	257
Faculdade Cambury	1246	1134	2487	3348
Faculdade da Igreja Ministério Fama – FAIFA (*)	0	0	0	0
Faculdade de Goiás – FAGO	0	0	0	0
Faculdade Lions – FAC – LIONS(*)	0	0	0	0
Faculdade Nossa Senhora Aparecida – FANAP	147	294	741	1060
Faculdade Padrão – FP	150	0	1206	4403
Faculdade Sul – Americana	0	0	772	1562
Instituto Unificado de Ensino Superior Objetivo – IUESO	1884	2464	4960	6038
Instituto Aphoniano de Ensino Superior – IAESUP	0	413	523	680
Universidade Católica de Goiás	20109	21529	23359	22956
TOTAL	26314	30110	48075	62644

(*) não responderam o questionário de pesquisa

Fonte: elaborado pelo autor com base em dados obtidos no MEC/INEP

De acordo com a tabela acima, verifica-se que as instituições de ensino superior que não responderam o questionário de pesquisa, até 2003, praticamente não haviam efetivado nenhuma matrícula. Devido a este fato, conclui-se que o número de IESs que responderam a pesquisa, se considerado o número de matriculados, aproximou-se de 100%.

A fim de oferecer uma melhor visão do crescimento de matrículas observados nos últimos anos nas IESs existentes na grande Goiânia, foi elaborado o gráfico 1 contendo a evolução de 2000 a 2003:

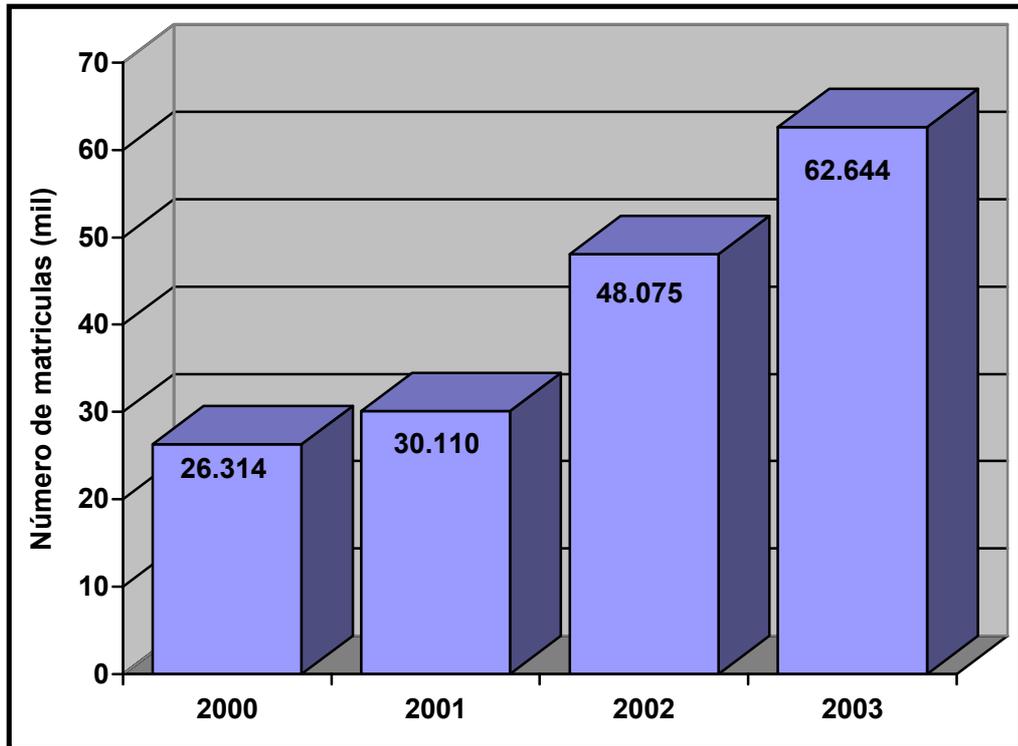


Gráfico 1 - Crescimento das matrículas das IESs da grande Goiânia – período de 2000 a 2003

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2 Elaboração do instrumento de pesquisa

Após alinhado o universo da pesquisa, foi elaborado o questionário para levantamento de dados, que compreendeu três partes, conforme demonstrado no quadro 11:

Parte 1	Informações sobre a IES pesquisada
Parte 2	Entendimento do gestor quanto a conceitos de Controladoria e a importância de relatórios contábeis e financeiros para a tomada de decisão.
Parte 3	Levantamento do estágio da Controladoria da IES, no tocante ao fornecimento de informações à gestão, pelas Controladorias de contabilidade e finanças.

Quadro 11 - Composição do questionário de pesquisa

Fonte: elaborado pelo autor

As perguntas foram organizadas considerando os conceitos consolidados em obras de contabilidade como livros, artigos, dissertações e teses, envolvendo as disciplinas de Controladoria, análise de custos e gestão financeira, integrantes da bibliografia da pesquisa. As questões/afirmações formuladas visaram medir o nível de informações de cunho contábil/financeiro segundo a ótica do gestor, bem como diagnosticar a realidade das IESs da grande Goiânia, no que tange à geração de relatórios para fins gerenciais, para em seguida, fazer alguns cruzamentos da parte 3, com a parte 2 (entendimento do gestor *versus* realidade da IES).

4.3 Aplicação do pré-teste

Para que um questionário tenha validade científica, deve ser aplicado com antecedência junto às pessoas, organizações que, de certa forma, mantenham ligação direta com o objeto de estudo. Esse procedimento é denominado de pré-teste do instrumento de pesquisa.

O instrumento de pesquisa foi encaminhado ao gestor de Controladoria da Unievangélica, localizada no município de Anápolis, e, por isso, fora do universo da pesquisa. Foi solicitado pelo pesquisador, ao respondente, que manifestasse por escrito quanto às dificuldades porventura existentes na colocação das respostas, bem como sugestões quanto ao teor das perguntas/afirmativas. Na definição do pré-teste, optou-se por encaminhar a uma instituição de ensino, onde há um setor de Controladoria em implantação.

O participante entregou o questionário preenchido e não manifestou dificuldades quanto às questões, e nem ofereceu contribuições por escrito, conforme solicitado. Desta forma, o pesquisador entrou em contato com ele e ratificou tal posição. Além do gestor de IES, o questionário foi também aplicado junto a um docente e um profissional da área de Controladoria. Foi solicitado pelo pesquisador a esses profissionais, que manifestassem acerca de questões dúbias, que pudessem causar dificuldades aos demais gestores que seriam pesquisados.

Depois de respondidos todos os itens componentes do instrumento, os dois colaboradores entenderam que os mesmos, apresentavam-se claros para os fins a que se propunham. Depois de validado o pré-teste, foi despachado uma via do questionário a cada uma das instituições integrantes do universo de pesquisa, mediante entrega pessoal pelo pesquisador a cada um dos gestores.

Das 15 instituições listadas para a pesquisa, 11 responderam, o que corresponde a 73% do total de IESs listadas para a pesquisa de campo. Esse número pode ser considerado muito bom, pois segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 201) “em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução”. Foram as seguintes IESs que responderam o questionário de pesquisa:

Nº	Instituição de Ensino Superior	Município	Organização Acadêmica
1	Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS	Goiânia	Centro Universitário
2	Faculdade Alves Faria – ALFA	Goiânia	Faculdade
3	Faculdade Araguaia – FARA	Goiânia	Faculdade
4	Faculdade Cambury	Goiânia	Faculdade
5	Faculdade de Goiás – FAGO	Goiânia	Faculdade
6	Faculdade Nossa Senhora Aparecida – FANAP	Aparecida de Goiânia	Faculdade
7	Faculdade Padrão – FP	Goiânia	Faculdade
8	Faculdade Sul – Americana	Goiânia	Faculdade
9	Instituto Unificado de Ensino Superior Objetivo – IUESO	Goiânia	Instituto Superior
10	Instituto Aphoniano de Ensino Superior – IAESUP	Trindade	Instituto Superior
11	Universidade Católica de Goiás	Goiânia	Universidade

Quadro 12 - IESs que responderam a pesquisa de campo

Fonte: elaborado pelo autor

Considerando as informações descritas neste tópico da dissertação, principalmente os quadros, gráficos e tabelas sobre o ensino superior da grande Goiânia, pode-se inferir que as principais instituições do universo preterido para a

realização do levantamento, contribuíram com o pesquisador. As instituições que não responderam o instrumento de pesquisa, se levado em conta o número de matrículas efetuadas até o ano de 2003, representava um percentual irrisório em relação as demais.

4.4 Coleta e tratamento dos dados

A coleta de dados ocorreu com bastante dificuldade. Houve muita demora e o processo contou com a participação efetiva do pesquisador, que inclusive fez-se presente em boa parte das instituições, orientando os gestores quanto à forma de condução de uma pesquisa científica e buscando contato com professores doutores das mesmas instituições, para que esses pudessem auxiliá-lo nas explicações sobre a condução de um programa de mestrado.

De posse dos dados – questionários respondidos – os mesmos foram tabulados em planilha Excel, dividido por partes, assim como o instrumento. Depois de finalizada a alimentação de dados, definiu-se que os mesmos seriam trabalhados de forma descritiva, de sorte a apresentar o resultado de cada parte individualmente e comparar os principais itens da parte 2 do questionário com aqueles da parte 3. (entendimento do gestor x realidade da IES).

4.5 Análise dos resultados

4.5.1 Considerações iniciais

O instrumento de pesquisa foi concebido em três partes, aqui reiteradas: **Parte 1)** voltada para o levantamento de dados gerais das IESs; **Parte 2)** objetivava levantar o entendimento do principal de gestor da IES sobre conceitos de Controladoria, bem como da utilidade dos relatórios processados nas áreas contábil e financeira para a gestão; e **Parte 3)** – voltada para a determinação do estágio atual

da IES, no que tange à existência de relatórios básicos gerados pelas Controladorias de contabilidade e finanças.

Uma vez obtidas e tabuladas as respostas, optou-se por estruturá-las da seguinte forma, nesta dissertação:

- apresentação da Parte 1, demonstrando o perfil das instituições de ensino pesquisadas, e das partes 2 e 3 do questionário, destacando os principais resultados alcançados em cada uma delas;
- cruzamento das informações mais relevantes auferidas na parte 3, com aquelas da parte 2, para estabelecer a congruência entre o pensamento do gestor acerca dos relatórios e informações de Controladoria e a realidade por ele praticada.

4.5.2 Perfil das IESs participantes da pesquisa

Na primeira parte do questionário de pesquisa foram colocadas algumas perguntas para identificar as características principais das IESs, localizadas na grande Goiânia. A primeira questão objetivou identificar se a IES tem um setor de Controladoria, que dentre outras funções, auxilia na condução dos negócios, fornecendo elementos que favorecem as decisões, como por exemplo, relatórios contábeis e financeiros. O resultado obtido consta do gráfico 2.

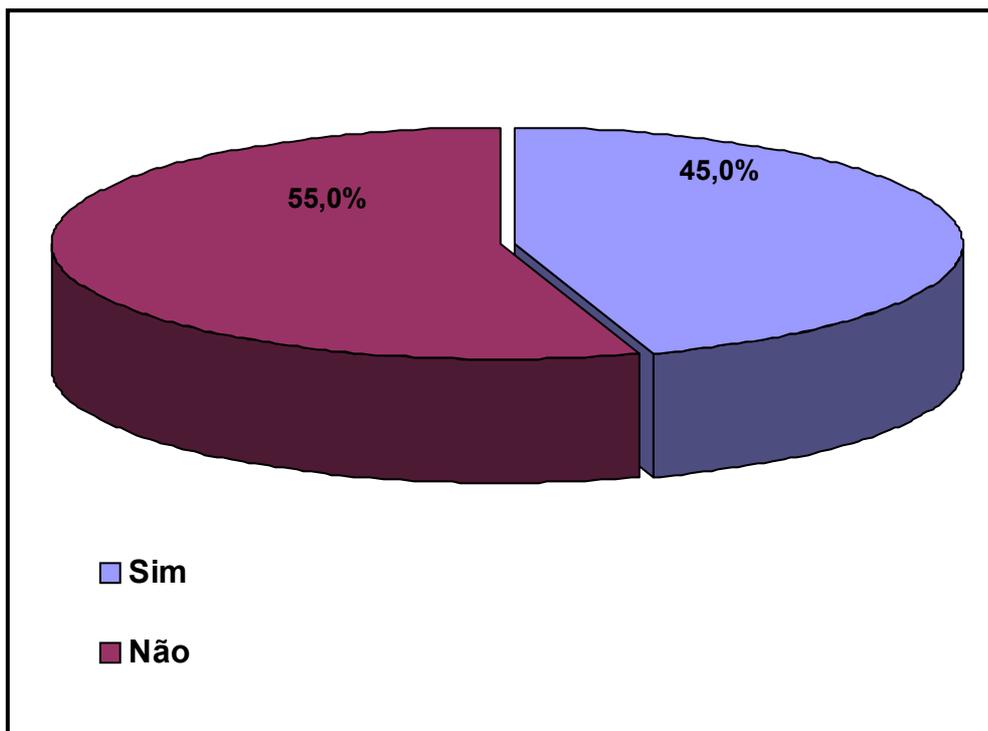


Gráfico 2 - IESs que têm um setor de Controladoria

Como se observa, o setor de Controladoria faz-se presente em 45% das IESs goianas, número esse representativo, tendo em vista a recente difusão desta área no mundo dos negócios. Mas, ainda é grande o percentual daquelas IESs que não têm em sua estrutura administrativa aquele setor.

Outro ponto constante da primeira parte do questionário, tinha por objetivo, verificar o tamanho da IES, tendo como referência o número de cursos. Entende-se que, quanto mais cursos têm a IES, mais complexo se torna seu processo de gestão, exigindo, em decorrência, mais controles e necessidade de planejamento contínuo. O resultado encontra-se traduzido no gráfico 3 abaixo:

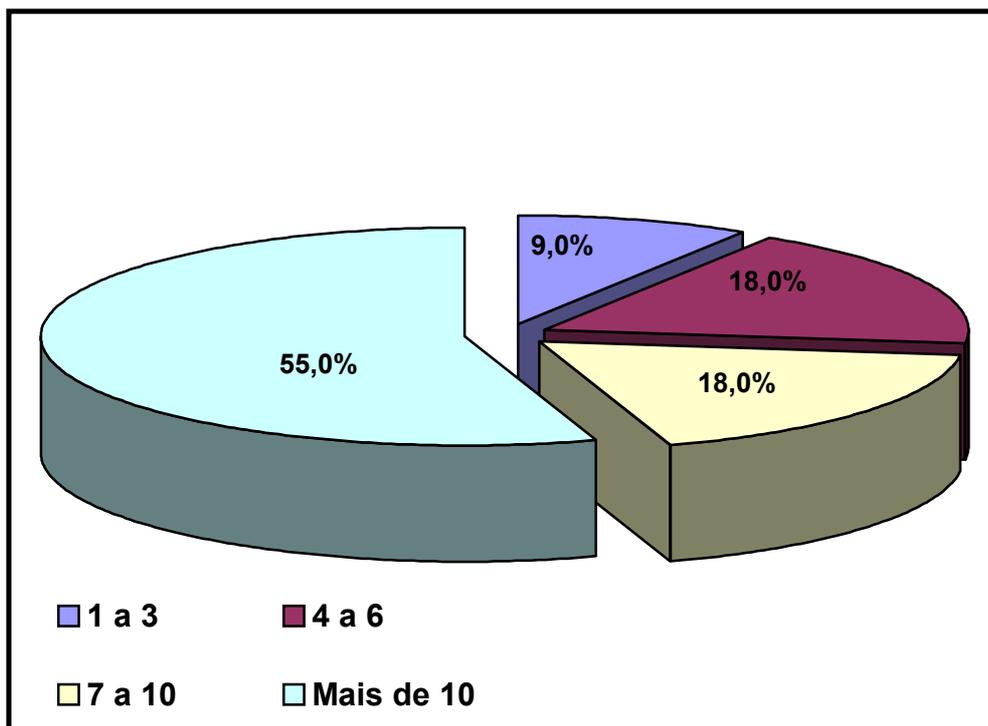


Gráfico 3 - Quantidade de cursos

A grande maioria respondeu terem mais de 7 cursos de graduação, isto é, 73%, ou 8 IESs. Destas, 6 afirmaram trabalhar com mais de 10 cursos superiores, enquanto 2 disseram ter entre 7 e 10 cursos, o mesmo número daquelas que se enquadraram na faixa de 4 a 6 cursos. O menor número verificado ficou com as IES com menos de 3 cursos, uma única instituição.

Objetivando obter mais elementos sobre o porte das IESs, colocou-se uma pergunta sobre a quantidade de alunos matriculados. As respostas obtidas estão demonstradas no gráfico 4:

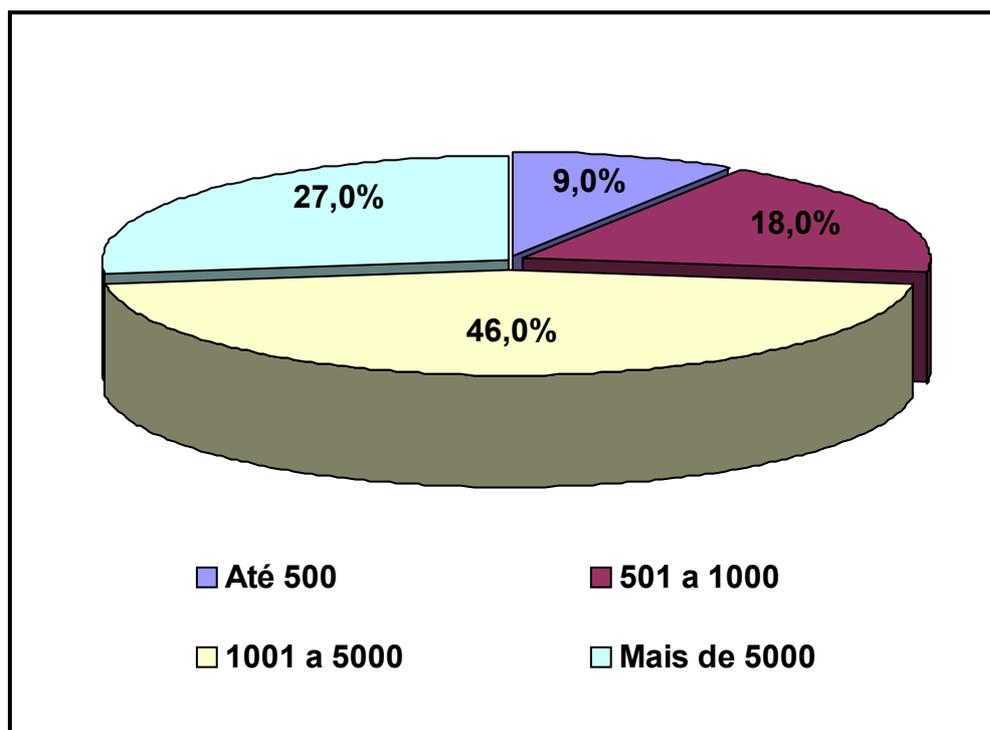


Gráfico 4 - Número de alunos das IESs

Predomina-se na grande Goiânia, instituições que possuem entre 1001 e 5000 alunos matriculados. Todavia, caso seja somado o percentual daquelas que têm mais de 5000 alunos, chega-se a 73%, igualando ao percentual de instituições com mais de 7 cursos superiores, consoante apresentado no gráfico 3.

Por fim, o pesquisador buscou mapear o cargo dos gestores que dentre outras atribuições, trabalham com os números contábeis e financeiros das IESs. O gráfico 5 traz o resultado alcançado.

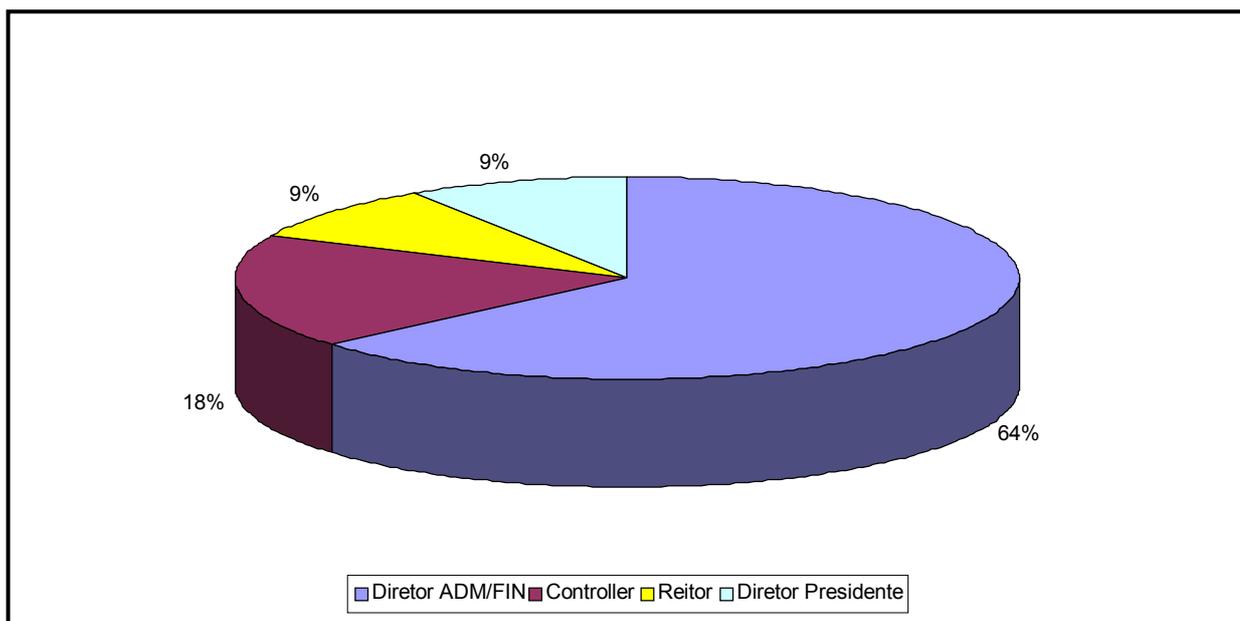


Gráfico 5 - Perfil dos gestores respondentes da pesquisa

A grande maioria (7 gestores) é diretor administrativo/financeiro, seguido por *Controllers* (2 gestores), reitor e presidente (1 gestor cada). É interessante destacar que mesmo havendo o setor de Controladoria em 5 das IESs pesquisadas, somente em duas delas existem a figura do *Controller*, nas demais, o responsável pela elaboração e acompanhamento dos números financeiros e contábeis não tem essa denominação.

4.5.3 O gestor da IES e a Controladoria contábil e financeira

As tabelas seguintes demonstram claramente a distribuição das respostas dos gestores envolvendo o perfil profissional dos mesmos, levando em conta conceitos básicos de Controladoria e a importância de se terem relatórios para gestão, oriundos das Controladorias intituladas, nesta dissertação, de contabilidade e finanças.

Foram organizadas 19 afirmativas para as quais os gestores manifestaram sua concordância, indiferença e discordância. Definiu-se um critério mais ousado e incisivo para obter o nível de aceitação do gestor sobre a utilidade e importância dos relatórios contábeis e financeiros para o sistema decisório da IES. Os assuntos estão assim classificados: conceitos básicos de Controladoria (afirmativas de 1 a 3); demonstrativos comumente fornecidos pela contabilidade (afirmativas de 4 a 9);

demonstrativos de contabilidade de custos, finanças e orçamento empresarial (afirmativa 10 a 17) e; visão restrita da importância de se terem relatórios gerados pelas Controladorias finanças e contabilidade, bem como sobre sistema de informações (afirmativa 18 e 19).

4.5.3.1 Conclusões sobre os conceitos básicos ligados à Controladoria

A tabela 10 contém as respostas obtidas dos gestores sobre as premissas básicas de Controladoria. Foram tratados nesta parte, os conceitos envolvendo missão, crenças e valores, o princípios da continuidade como objeto da gestão e a Controladoria como um setor capaz de reunir dados gerados em toda organização, transformando-os em informações úteis para o processo decisório.

Tabela 10 – Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre conceitos básicos da Controladoria

Afirmativas	Concorda		Indiferente		Discorda	
	n ³	%	n	%	n	%
1. Toda empresa tem uma missão formal, respaldada na crença e valores trazidos pelos seus idealizadores.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
2. O objetivo de qualquer Organização é garantir sua continuidade operacional com foco na otimização do lucro e, para tanto, necessita gerenciar com sucesso seus recursos materiais, financeiros e humanos.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
3. A Controladoria pode ser entendida como a área que reúne as dados gerados nos vários setores, transformando-os em informações úteis aos gestores.	10	90,91	-	0,00	-	0,00

Com relação aos conceitos de missão, crenças e valores, o objetivo das organizações, bem como a função ligada à Controladoria, verificou-se que os gestores das IESs demonstraram grandes convergências nas respostas, sendo que

³ Refere-se ao número de IESs pesquisadas

todos manifestaram concordantes com as proposições realizadas. Há de se destacar, no entanto, que apenas uma instituição deixou de manifestar sobre a afirmação de que a Controladoria pode ser entendida como a área que reúne os dados processados em vários outros setores e transforma-os em informações necessárias para a tomada de decisão. Frisa-se, por fim, que essa IES, não tem em sua estrutura administrativa o setor específico de Controladoria.

4.5.3.2 Conclusões sobre os relatórios contábeis

Na tabela 11, será demonstrado o resultado alcançado com a pesquisa, no tocante aos principais relatórios contábeis processados pelas IESs, bem como sua utilidade para a administração.

Tabela 11 – Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre os relatórios contábeis

Afirmativas	Concorda		Indiferente		Discorda	
	n	%	n	%	n	%
1. Os demonstrativos contábeis obrigatórios tais como: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, são imprescindíveis para a gestão.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
2. As informações como balancetes mensais, relatórios de movimentação de disponibilidades (caixa, bancos, aplicações financeiras) são importantes para tomada de decisão.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
3. O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.	4	36,36	-	0,00	7	63,64
4. As informações processadas com atraso, digamos 1, 2 ou até mais meses, podem trazer consequências indesejadas ao processo decisório.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
5. Apenas os balancetes mensais e informações de cunho fiscal, além do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, suprem as necessidades da gestão.	4	36,36	1	9,09	6	54,55
6. A contabilidade fornece seus relatórios somente a Alta direção, ficando de fora do processo de decisão, os gestores de graduação, pós-graduação, extensão, etc.	8	72,73	-	0,00	3	27,27

Os demonstrativos contábeis obrigatórios – (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, etc.), foram classificados por 100% dos entrevistados como imprescindíveis para o processo decisório das IESs. Além dos obrigatórios, pesquisou-se também outros demonstrativos de natureza contábil como balancetes mensais e relatórios de movimentação financeira. Quanto a esses relatórios, para 100% dos respondentes, eles são úteis ao processo de tomada de decisão.

Para que as decisões sejam acertadas devem os relatórios ser enviados a gestão nos prazos exatos. Neste sentido, Padoveze (2005), diz que a informação contábil deve trazer algumas características básicas para dar suporte ao processo decisório, como por exemplo, conteúdo, precisão, frequência, confiabilidade, oportunidade, etc. Foi pesquisado junto as IESs goianas, sobre a necessidade das informações serem repassadas em tempo hábil para a tomada de decisão. Para 100% dos entrevistados, as **informações gerais** processadas nas IESs devem ser atuais para não trazerem conseqüências negativas ao processo decisório. (grifo nosso)

Contudo, ao classificar a informação em contábil, 7 (sete) dos entrevistados, discordaram que o fechamento demorado da contabilidade pode ocorrer, haja vista o gestor ter amplo conhecimento da sua empresa. Isto indica, que a grande maioria dos gestores tem na contabilidade um forte aliado na condução dos negócios. Para esses, somente sua experiência e conhecimento não são suficientes para o gerenciamento da IES. Frisa-se que, para 4 (quatro), somente o conhecimento do negócio satisfaz em termos de decisão, não necessitando das informações geradas pela contabilidade. Este percentual indica claramente que para esses gestores pouco importa a oportunidade dos relatórios contábeis. No mundo atual, marcado por uma concorrência agressiva, essas IESs podem ter problemas para acompanhar aqueles que dispõem de ferramentas de gestão, monitorando suas atividades por intermédio de relatórios.

Para 6 (seis) entrevistados, somente os relatórios fiscais, balancetes mensais e os demonstrativos obrigatórios, não suprem a gestão. Cabe destacar que 4 IESs, concordam que aqueles relatórios são suficientes para sua administração. Uma IES manteve-se indiferente. Diante do levantamento, percebe-se que há uma quantidade

de gestores que não levam em considerações outros tipos de informações para sua gestão como indicadores de desempenho, relatórios envolvendo a parte acadêmica, acompanhamento de custos, pois consideram os demonstrativos contábeis e fiscais suficientes ao processo decisório. Na visão de Beuren, Longaray e Porton (2003, p.4), “ao utilizar as informações contidas no balanço patrimonial juntamente com informações obtidas na demonstração do resultado do exercício, o administrador terá subsídios interessantes para a tomada de decisão” . Mas, registra-se que a complementação desses demonstrativos devem ser motivada.

Um outro ponto que chamou a atenção foi que, para 72,73% dos pesquisados, a contabilidade deve fornecer somente seus relatórios à alta direção da IES. Num mundo competitivo, no qual as organizações ganham destaque em pequenos detalhes, a falta de controle pelas várias unidades de negócios (cursos dos diversos níveis), das atividades de apoio, pode representar ineficiência e, conseqüentemente, perdas financeiras. A contabilidade por unidade de negócio, a atribuição de responsabilidade aos gestores acadêmicos, dentre outras medidas, poderiam ser utilizadas pelas IES. O objetivo centro destas medidas seriam fazer com que também os gerentes acadêmicos e de áreas de apoio buscassem colaborar com a alta direção na maximização dos resultados. Uma forma de acompanhar o desempenho seria via relatórios contábeis e financeiros. Destaca-se, porém, que 27,27% ou 3 dos gestores, entendem que a contabilidade deve gerar seus informes a outras áreas, além da própria administração geral.

Cabe registrar, por fim, que num contexto geral, os gestores vêem a contabilidade como um setor de apoio e, seus relatórios, regra geral, são classificados como úteis ao processo decisório.

4.5.3.3 Conclusões sobre os relatórios de finanças (custos, análise de custos e orçamento empresarial)

Após discorrer acerca dos demonstrativos oriundos da contabilidade financeira, adiante, na tabela 12, tem-se o produto, da compilação dos dados, que buscaram levantar o entendimento do gestor, com respeito aos relatórios de

finanças, sendo estes formados por demonstrativos orçamentários e da contabilidade de custos.

Tabela 12 – Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre relatórios de custos, finanças e orçamento empresarial

Afirmativas	Concorda		Indiferente		Discorda	
	n	%	n	%	n	%
1. Uma IES, não precisa ter um planejamento financeiro para otimizar seu resultado, bastando apenas à habilidade dos principais administradores no gerenciamento dos recursos financeiros.	1	9,09	-	0,00	10	90,91
2. O orçamento empresarial completo ou em partes podem trazer melhores resultados gerenciais, tendo em vista permitir aos gestores acompanhamento dos resultados alcançados com aqueles preconcebidos.	10	90,91	-	0,00	1	9,09
3. A Controladoria intitulada finanças, fornece subsídios envolvendo plano orçamentário para as várias áreas da IES como: plano de marketing e vendas, plano de compras, plano de custos, plano de despesas, etc.	9	81,82	-	0,00	2	18,18
4. Os relatórios de análise de custo como custo do serviço prestado, custo de cada curso, ponto de equilíbrio (momento em que as receitas igualam aos custos), margem de contribuição, podem ser classificados como ótimos elementos para tomada de decisão.	10	90,91	1	9,09	-	0,00
5. A área de finanças deve fornecer constantemente dados inerentes a formação do preço de mensalidades/taxas dos vários cursos ministrados pela IES, seja de graduação, pós-graduação e extensão.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
6. A Controladoria de finanças processa relatórios contendo rentabilidade de cada atividade fim, bem como das atividades meio.	8	72,73	1	9,09	1	9,09
7. Os relatórios financeiros - movimentação de tesouraria, são processados diariamente/mensalmente. Isto é, o gestor tem essas informações diariamente/mensalmente.	11	100,00	-	0,00	-	0,00
8. São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).	10	90,91	-	0,00	-	0,00

Ficou nítido que, no entendimento dos gestores pesquisados, informações pertinentes às áreas de contabilidade de custos, orçamento empresarial e

informações de natureza financeira são imprescindíveis para a administração da IES. Uma contabilidade de custos e orçamentária, por centros de resultados/custos, poderiam funcionar como instrumento auxiliar destacado na geração de relatórios gerenciais, o que contribuiria para agregar valor às IESs, tornando-as mais competitivas neste atual cenário de intensa transformação.

Para 10 (dez) dos entrevistados, uma IES precisa ter definido um planejamento financeiro para otimizar seus resultados. Destaca-se que apenas uma IES entende que o mesmo pode ser desprezado considerando que o gestor possui todas as habilidades necessárias para o gerenciamento dos recursos. Perguntados acerca da importância do orçamento empresarial para melhoria dos resultados gerenciais, 10 IESs concordaram que o orçamento traz melhores reflexos de controle de resultados; apenas uma única IES, foi contrária a afirmativa, o que leva ao entendimento de que a mesma nada pratica em termos de previsão e acompanhamento de planos orçamentários.

Quanto à Controladoria intitulada de finanças, houve concordância de 81,82% (9 IESs) dos gestores, de que a mesma deve fornecer subsídios ligados a parte orçamentária da IES. Mas 18,18% (2 IESs) discordam dessa posição. Registra-se que, em sua grande maioria, as IESs, têm bons conceitos inerentes ao papel da Controladoria na geração de informações para tomada de decisão.

No tocante à parte de custos e análise de custos, para 10 (dez) dos entrevistados, os relatórios de custos por curso, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, dentre outros, são ótimos elementos para a gestão. Apenas uma IES, respondeu que é indiferente. Sobre os relatórios/controles de preço de mensalidades, todos os gestores concordam que é objetivo da área de finanças processar tal estudo e comunicar os resultados aos administradores.

Para 8 (oito) dos gestores pesquisados, a Controladoria de finanças deve processar relatórios de rentabilidade das atividades fins e meio da IES. Houve uma IES que se manteve indiferente e uma que discorda. Sobre a parte financeira da IES, para 100% dos entrevistados os relatórios financeiros são encaminhados tempestivamente à gestão, e o setor responsável pela geração desses demonstrativos seria a Controladoria. Lembrando que o objetivo é destacar o

entendimento do gestor em relação a um ambiente ótimo de Controladoria, com foco nas áreas contábil e financeira.

4.5.3.4 Conclusões sobre a importância da Controladoria e do sistema de informações

A tabela 13 traz as respostas obtidas junto aos gestores, acerca da Controladoria e sistema de informações.

Tabela 13 – Distribuição das IESs em relação às afirmativas sobre Controladoria e sistema de informações

Afirmativas	Concorda		Indiferente		Discorda	
	n	%	n	%	n	%
1. O sucesso da empresa depende exclusivamente da capacidade de decisão do gestor, de sua visão generalista, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladoria de contabilidade e finanças.	1	9,09	1	9,09	7	63,64
2. A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações.	9	81,82	1	9,09	-	0,00

Ficou constatado que alguns dos pesquisados não souberam responder se a Controladoria de contabilidade e finanças devem desempenhar papel destacado no cenário dos negócios, gerando relatórios para o decisor. Duas instituições de ensino deixaram de manifestar-se sobre a afirmativa de que apenas a capacidade intelectual dos gestores suprem a ausência de relatórios, mesmo tendo o pesquisador explicitado a função da Controladoria. A grande maioria, porém, 7 (sete) IES, afirmaram que os relatórios contábeis e financeiros são úteis ao processo decisórios das IES.

Foi perguntado no final da primeira parte do questionário, acerca da importância de sistemas informatizados para otimizar a geração de informações nas IESs. Como resposta, obteve-se que 9 (nove) dos entrevistados concordam, enquanto uma se manteve indiferente.

4.5.4 Os Gestores das IESs e a realidade da Controladoria de contabilidade e finanças

As tabelas contidas nos itens 4.5.4.1, 4.5.4.2 e 4.5.4.3 mostram o resultado alcançado na pesquisa, consoante a tabulação das respostas dos questionários enviadas as IESs. Nesta parte, buscou-se identificar o nível de Controladoria mantido nas entidades, quanto ao fornecimento de relatórios pelas áreas de contabilidade e finanças, aos gestores pesquisados.

4.5.4.1 A contabilidade financeira nas IESs

Tabela 14 – Distribuição das IESs em relação à realidade da contabilidade financeira

Afirmativas	Sim		Não		Não Sei	
	n	%	n	%	n	%
1. A contabilidade da IES esta atualizada?	9	81,82	2	18,18	-	0,00
2. A contabilidade da IES é processada internamente?	8	72,73	3	27,27	-	0,00
3. A contabilidade fornece seus relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado?	3	27,27	8	72,73	-	0,00
4. Todas as demonstrações contábeis são encaminhadas a direção nesta data?	-	0,00	11	100,00	-	0,00
5. A contabilidade elabora outras demonstrações além do Balancete Mensal, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Período?	8	72,73	3	27,27	-	0,00
6. A contabilidade fornece relatórios sobre a parte tributária da IES, mensalmente?	9	81,82	2	18,18	-	0,00
7. O setor contábil participa de decisões ao nível de Diretoria?	3	27,27	8	72,73	-	0,00

Num mundo de terceirizações, a pesquisa revelou que a execução da contabilidade nas IESs da grande Goiânia concentra-se nas próprias instituições, sendo que 8 (oito) responderam que têm sua contabilidade interna, enquanto que 2

(duas) terceirizam esse serviço. Esse indicador favorece, por exemplo, a geração de informações mais tempestivas, além do que o acesso às mesmas, torna-se mais fácil. Nunes e Serrasqueiro (2004), constataram que, quando a contabilidade é feita na própria empresa, os empresários/gestores dão mais importância a elas.

Mesmo tendo em sua grande maioria a contabilidade processada internamente, as informações contábeis são geradas com atraso. Quando perguntado se os relatórios contábeis são encaminhados até o dia 10 subsequente ao mês encerrado, 8 (oito) IESs afirmaram que não, e, ainda pior, é o percentual de recebimento das demonstrações contábeis, onde 100% responderam não tê-las até o dia 10 do mês seguinte ao encerramento do período.

Cabe destacar que para 9 (nove) entrevistados, a sua contabilidade está atualizada. Mas, conforme se observou, os relatórios são encaminhados com atraso, o que está a exigir novos estudos, objetivando esclarecer o que seja, na opinião dos gestores, uma contabilidade atualizada.

Outro ponto pesquisado, refere-se aos relatórios gerenciais adotados, que serão trabalhados nos tópicos seguintes da dissertação. Para 8 (oito) respondentes, a contabilidade elabora outros demonstrativos senão o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e balancetes mensais. No entanto, 3 (três) afirmaram que não elaboram. Este fato, pode representar contingências negativas às IESs, pois outros demonstrativos, que contemplem registros de custos, análise de custos e outros informes elaborados para fins gerenciais, devem também ser trabalhados para otimizar a eficácia da gestão.

Com respeito à parte tributária, extremamente alta no Brasil, 9 (nove) responderam que a contabilidade elabora mensalmente demonstrativo específico para explicitar a carga tributária, conquanto 2 (dois) disseram não receber mensalmente estes relatórios. Salienta-se que uma das IES pesquisadas é classificada como instituição filantrópica, não tendo assim que se preocupar com a parte tributária.

Grande parte dos entrevistados (72,73%), afirmaram que a contabilidade não participa de reuniões ao nível de Diretoria. Este fato, evidencia que as peças contábeis podem não ter tratamento adequado para tomada de decisão, pois o

profissional mais indicado para fazer a leitura dos demonstrativos contábeis encaminhado à direção seria, em tese, o contador. Como eles não participam das reuniões de Diretoria, pode-se inferir que os mesmos também não devem participar de definições estratégicas.

4.5.4.2 Relatórios de custos e análise de custos

Na tabela 15, têm-se duas perguntas envolvendo a análise de custos:

Tabela 15 – Distribuição das IESs em relação à realidade da contabilidade e análise de custos

Afirmativas	Sim		Não		Não Sei	
	n	%	n	%	n	%
1. A IES tem uma contabilidade de custos?	3	27,27	8	72,73	-	0,00
2. Existem relatórios contemplando a análise de custo de cada unidade de negócio (cursos de graduação, pós-graduação, extensão, etc), que auxiliar a gestão na tomada de decisões?	5	45,45	4	36,36	-	0,00

A grande maioria das IESs da grande Goiânia afirmaram não ter uma contabilidade de custos (oito). Mas destaca-se que 3 (três) dos gestores afirmaram ter uma contabilidade voltada à apuração e controle de seus custos. O registro, análise e controle de custos possibilitam às IESs tomarem diversas decisões importantes como as seguintes: buscar otimizar cursos deficitários, fechar e abrir cursos, investir em uma determinada área, estudar a variação de cada componente de custos, dentre outras alternativas.

Destaca-se que 5 (cinco) IESs pesquisadas, afirmaram ter relatórios de custo de cada unidade, bem como realizarem análises desses dados. Todavia, a quantidade de IESs que não dispõe de relatórios da espécie é grande (4 IESs). Acrescenta-se que duas IESs não responderam, ou porque não têm, ou porque desconhecem o significado do que seja uma análise de custos.

A identificação, análise e controle de custos vêm tornando essencial para o enfrentamento da concorrência. Rocha e Granemann (2003, p. 76), afirmam que “O acirramento da competição é notório e, por isso, é tempo de a instituição de ensino

superior privada adotar, entre outras coisas, modelo de preços competitivo que leve em conta para cada curso o custo otimizado dos fatores direta e indiretamente necessários para sua realização.” Daí, conclui-se que as IESs da grande Goiânia necessitam buscar novos horizontes em termos de gestão de custos.

4.5.4.3 Planejamento e controle de resultado nas IESs

A tabela 16 mostra como é a realidade das IESs da grande Goiânia, com respeito ao seu controle financeiro e orçamentário:

Tabela 16 – Distribuição das IESs em relação à realidade do planejamento e controle de resultados

Afirmativas	Sim		Não		Não Sei	
	n	%	n	%	n	%
1. A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira da IES?	7	63,64	2	18,18	-	0,00
2. O setor de finanças/tesouraria fornece demonstrações de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa?	7	63,64	2	18,18	-	0,00
3. A gestão preocupa-se em estabelecer um plano estratégico e operacional para a IES?	8	72,73	-	0,00	1	9,09
4. Há orçamento empresarial na IES (plano de receitas, despesas, caixa, custo, dentre outros)?	7	63,64	2	18,18	-	0,00
5. Existe um acompanhamento mensal dos resultados obtidos?	8	72,73	1	9,09	-	0,00

Os gestores pesquisados têm em mente que, informações de natureza orçamentária, de custos e de planejamento (estratégico e operacional), são importantes para o dia a dia dos negócios. Corroborando essa afirmação, tem-se que 7 (sete) responderam que a tesouraria encaminha relatórios de movimentação financeira da IES e projeções futuras de caixa; o (oito) afirmaram que se preocupam em definir um plano estratégico para a IES, mesma quantidade obtida sobre a existência de mecanismos de acompanhamento mensal de resultados.

Em sua tese Moraes (2001), identificou que as IESs pesquisadas (IBMEC e ESPM) trabalham com base em um planejamento estratégico, como maior e menor detalhamento. Nele estão estabelecidas premissas básicas e específicas institucionais e metas estabelecidas por curso. Diante disso, pode-se concluir que a gestão das IESs da grande Goiânia, se comparadas àquelas instituições, precisam evoluir. Essa conclusão originou-se do fato de 2 (duas) IESs não terem respondido a questão relativa ao planejamento estratégico e operacional.

O demonstrativo de fluxo de caixa fornecem subsídios aos gestores, no tocante à movimentação de recursos presente e projeções futuras. Nesta linha de pensamento, Monteiro e Moreno (2004, p. 1), ensina que, “[...] quando a questão é o estudo da liquidez, a DFC é o relatório mais eficaz na condução da gestão empresarial.” Baseado nesta citação, percebe-se que há IES da grande Goiânia que não vêm controlando seus recursos financeiros, utilizando-se das melhores técnicas. Pela tabela 16 identificam-se que 2 (duas) IESs não o recebem, e 2 (duas) não responderam a questão.

Ressalta-se ainda, que houveram perguntas não respondidas pelos gestores, além do daquela inerente ao planejamento, sobretudo quando o assunto se correlacionava com o tema, Controladoria. Exemplificando, destaca-se que 2 (duas) IESs não responderam quanto à existência de um acompanhamento mensal de resultados; mesmo número em relação à existência de orçamento empresarial, assim como a respeito de existência de fluxo de caixa futuros, comentado em parágrafo anterior.

4.5.4.4 Controladoria e sistema de informações

Tabela 17 – Distribuição das IESs em relação a importância de um setor de Controladoria e o sistema de informação

Afirmativas	Sim		Não		Não Sei	
	n	%	n	%	n	%
1. Um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneizar as informações processadas pela áreas de contabilidade e finanças?	8	72,73	-	0,00	1	9,09
2. A IES tem um sistema de informações contábeis e financeiras?	10	90,91	1	9,09	-	0,00
3. A IES utiliza-se de tecnologia da informação para gerarem seus relatórios contábeis e financeiros (sistemas integrados)?	7	63,64	4	36,36	-	0,00

Da tabela 17 pode-se extrair as seguintes conclusões principais:

- existem gestores que não entendem de conceitos envolvendo a Controladoria, tendo em vista 1 (um) gestor não ter respondido, se esta área otimizaria as informações processadas nos setores contábil e financeiro e 2 (dois) deixaram de responder, por desconhecimento do assunto, conforme constou do questionário recebido;
- o sistema de informações contábeis e financeiras encontra-se presente em 10 (dez) IESs de um total de 11(onze), mas estranha-se o fato de uma não tê-lo;
- grande parte dos entrevistados tem um sistema integrado funcionando. Em decorrência, pode-se concluir que seu sistema de informações tende a eficiência, na geração dos relatórios.

4.5.5 Análise: Entendimento do gestor *versus* realidade da IES

4.5.5.1 Considerações sobre o processo de análise empregado

Depois de apresentado e comentado o resultado geral da pesquisa, adiante serão efetuados alguns cruzamentos de informações envolvendo a realidade da IES, identificada por intermédio da parte 3⁴ do questionário, com as afirmações correlatas da parte 2⁵ do mesmo instrumento.

A idéia central dessa análise é diagnosticar, se o funcionamento da IES na prática, coincide com o pensamento do gestor da mesma instituição, acerca de um ambiente eficaz na geração de relatórios contábeis, de análise de custos, de orçamento empresarial e financeiro.

As tabelas apresentadas nos itens seguintes têm duas colunas principais, sendo que a primeira destina-se à síntese de uma indagação feita na parte 3 do questionário e, a outra, contendo a afirmativa feita para o gestor na parte 2. Esta última, traz 3 (três) divisões, consoante a manifestação do gestor com respeito à Controladoria com foco em relatórios contábeis e financeiros.

O total da tabela traz a quantidade de IESs que concordam, manifestaram-se indiferentes ou discordam da proposição listada, bem como o percentual total das mesmas, isto é, 100% para cada um destes itens. Deste número/percentual, faz-se a análise horizontal da realidade da IES.

Para facilitar o entendimento, segue um exemplo hipotético: do total de 11 (onze) IESs pesquisadas, 7 (sete) concordam que a contabilidade gerencial é importante para a gestão e 4 (quatro) discordam. Assim sendo, temos 100% (7) que concordam e 100% (4) que discordam. Então, procede-se a seguinte análise: das 7 (100%), quantas têm uma contabilidade gerencial? Diga-se que 4 responderam “sim” e 3 responderam “não”. Destarte, prova-se que o entendimento

⁴ Questões efetuadas visando identificar o estágio da Controladoria na IES, no que tange ao fornecimento de relatórios pelas áreas contábil e financeira.

⁵ As afirmativas inseridas na parte 2 tiveram, por objetivo, caracterizar o entendimento da gestão das IESs sobre a função Controladoria, no tocante à geração de informações para decisão, pelas áreas de contabilidade e finanças.

do gestor não confere com a sua realidade, ou seja, dos 7 que concordam com a afirmativa, 3 não têm uma contabilidade gerencial.

Para cada tabela de cruzamento elaborada, há um gráfico correspondente, que auxilia na visualização do resultado conseguido.

4.5.5.2 Tempestividade das informações contábeis e financeiras

As tabelas seguintes apresentam os resultados das análises relativas à importância da contabilidade das IESs estarem atualizadas, bem como o cenário atual das IESs da grande Goiânia.

Tabela 18 – Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a afirmativa do gestor

A contabilidade esta atualizada?	O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	4	100,0	-	0,00	5	71,4
Não	-	0,0	-	0,00	2	28,6
Total	4	100,0	-	0,00	7	100,0

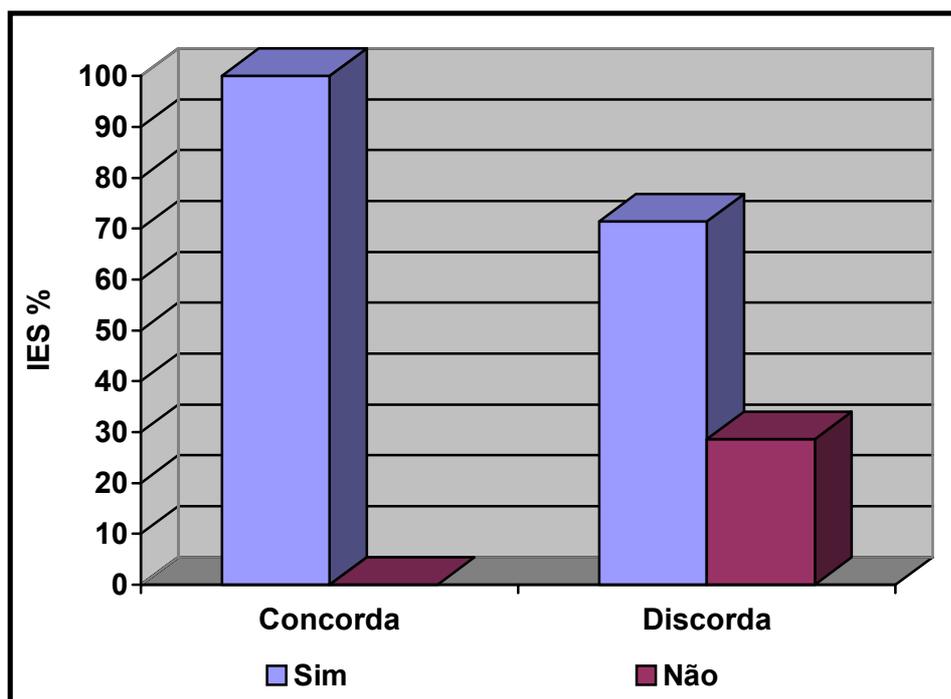


Gráfico 6 – Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a afirmativa do gestor

Do total dos respondentes (7) que discordam que as informações contábeis podem ocorrer com atraso, 5 (cinco) afirmaram estarem com a sua escrita atualizada, porém, 2 (dois) daqueles que também entendem importantes as informações tempestivas, não estavam com a sua contabilidade atualizada.

Considerando ainda a importância de se terem informações atualizadas e disponíveis em tempo hábil, foi feito o cruzamento envolvendo o estágio das IESs no tocante à atualização de sua contabilidade, em detrimento a afirmativa sobre o impacto de informações atrasadas no processo decisório.

Tabela 19– Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a concordância ou não do gestor sobre as informações processadas com atraso

A contabilidade está atualizada?	As informações processadas com atraso, por 1, 2 ou até mais meses, podem trazer conseqüências indesejadas ao processo decisório.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	9	81,8	-	0,0	-	0,0
Não	2	18,2	-	0,0	-	0,0
Total	11	100,0	-	0,0	-	0,0

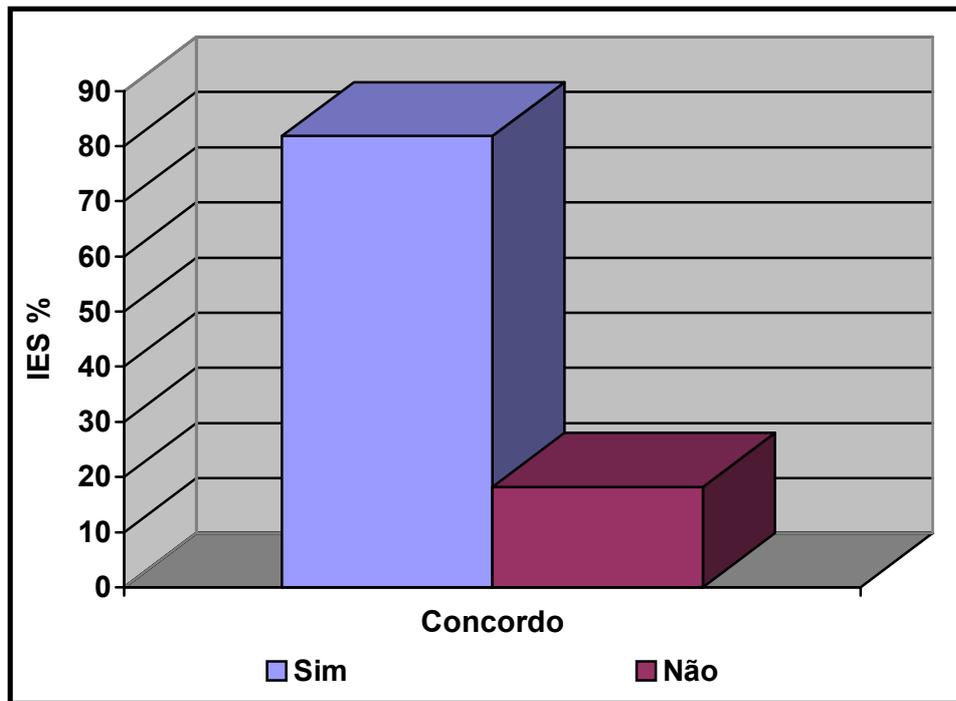


Gráfico 7 – Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a concordância ou não do gestor sobre as informações processadas com atraso

Levantou-se consoante disposto na tabela e gráfico acima, que todos os pesquisados manifestaram concordantes com o fato das informações desatualizadas trazerem conseqüências negativas ao processo decisório. Não obstante todos concordarem, 2 (duas) das 11 (onze) IESs, não estavam com sua contabilidade em dia. Isto denota a falta de coerência entre o desejável para fins de tomada de decisão e aquilo que a IES pratica.

Entende-se que a contabilidade realizada internamente, pode trazer maior eficiência no oferecimento dos principais demonstrativos para a gestão, além de estar mais acessível. Caso o processo contábil seja terceirizado há um hiato maior de tempo, tendo em vista, a inexistência de redes de informações nas IESs, conforme se identificou nas entrevistas feitas com os gestores que têm sua contabilidade processada externamente.

Tabela 20 – Distribuição das IESs quanto à contabilidade ser ou não processada internamente e a afirmativa do gestor

A contabilidade é processada internamente?	Os demonstrativos contábeis obrigatórios tais como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, são imprescindíveis para a gestão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	72,7	-	0,00	-	0,00
Não	3	27,3	-	0,00	-	0,00
Total	11	100,0	-	0,00	-	0,00

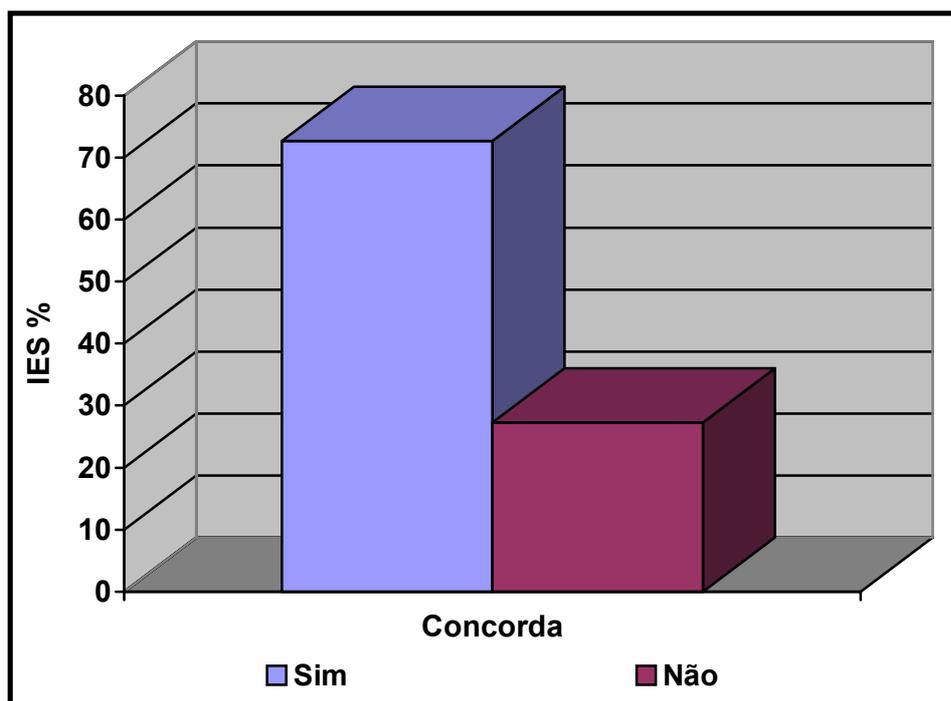


Gráfico 8: Distribuição das IESs quanto à contabilidade ser ou não processada internamente e a afirmativa do gestor

Observa-se na tabela 20 que 8 (oito) IESs, que concordaram acerca da importância dos demonstrativos contábeis para a gestão, têm sua contabilidade processada internamente. Todavia, duas delas mantêm sua escrita contábil realizada em escritórios terceirizados. Há de se destacar que todos os gestores, concordaram com a importância dos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão.

Depois de obtida uma “fotografia” da gestão em relação às informações processadas internamente, bem como a necessidade das mesmas estarem atualizadas, deu-se prosseguimento no exame do cruzamento envolvendo ainda a tempestividade dos relatórios.

A tabela 21 e o gráfico 9 registram o cruzamento entre a afirmativa de que a contabilidade se faz desnecessária, uma vez que o gestor tem amplo conhecimento de seu negócio, e a realidade do fornecimento dos relatórios contábeis para a Direção.

Tabela 21– Distribuição das IESs ao fornecerem os relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado e a afirmativa da gestão

Os relatórios são entregues até o dia 10 do mês?	O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	3	75,0	-	0,0	-	0,0
Não	1	25,0	-	0,0	7	100,0
Total	4	100,0	-	0,0	7	100,0

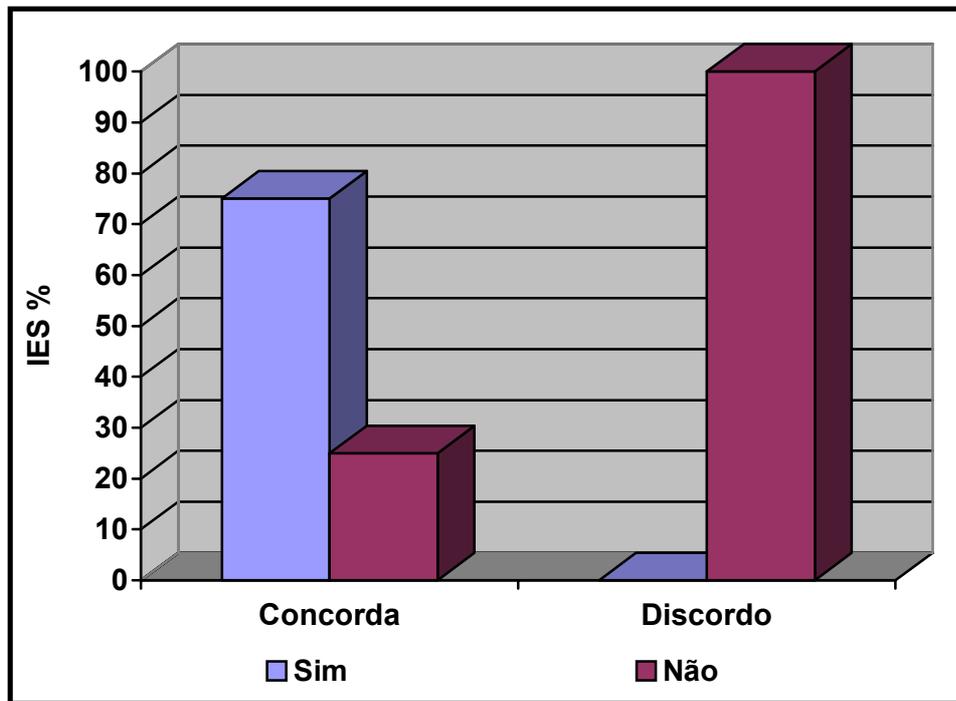


Gráfico 9 - Distribuição das IESs ao fornecerem os relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado e a afirmativa da gestão

Observa-se que 100% das IESs (7 no total) que discordaram da afirmativa proposta, envolvendo o atraso das informações e o grau de conhecimento do gestor, afirmaram que os relatórios contábeis não são entregues até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado. Esta situação demonstra que o gestor tem dificuldade em estabelecer o que seja um relatório tempestivo.

Dentre aqueles que concordaram que pouco importam os relatórios contábeis, uma vez que o gestor tem amplo conhecimento da IES, 3 (três) têm seus relatórios encaminhados a direção até o dia 10, isto é, as informações não são importantes, mas são quase que diárias. Somente 1 (um) entrevistado não tem seus relatórios encaminhados até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado.

4.5.5.3 Realidade dos relatórios processados nas IESs

Nesta parte da pesquisa, pretendeu-se aprofundar sobre os relatórios contábeis processados pelas IESs da grande Goiânia. Foi colocado no questionário se apenas os balancetes mensais, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício seriam satisfatórios para a gestão.

Tabela 22 – Distribuição das IESs quanto à elaboração de outros demonstrativos e a realidade da IES

A contabilidade elabora outros demonstrativos?	Apenas os balancetes mensais e informações de cunho fiscal, além do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, suprem as necessidades da gestão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	3	75,0	-	0,0	5	83,3
Não	1	25,0	1	100,0	1	16,7
Total	4	100,0	1	100,0	6	100,0

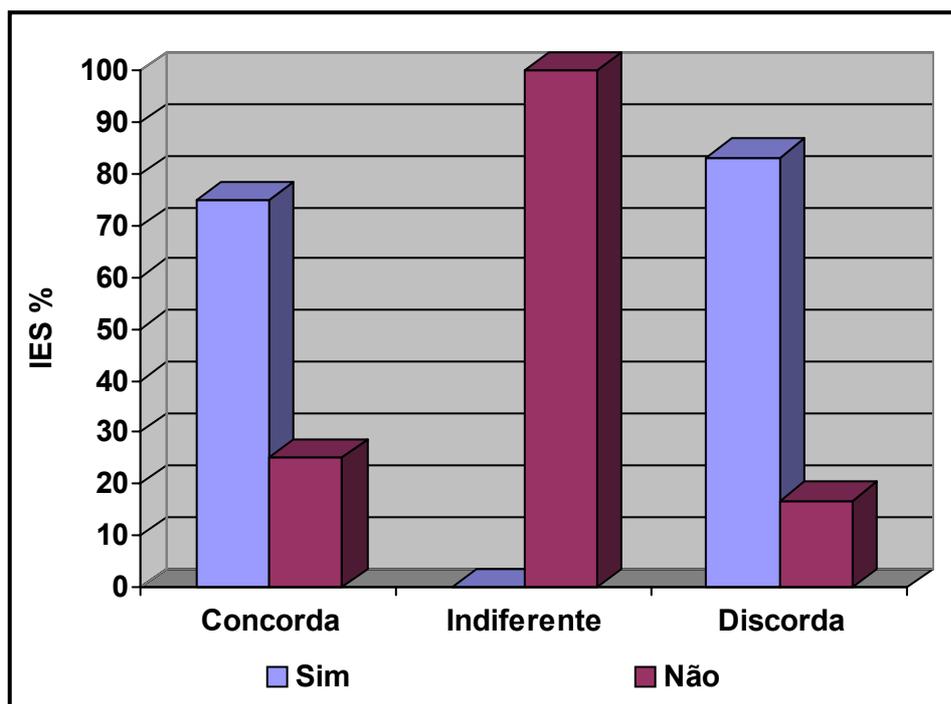


Gráfico 10 – Distribuição das IESs quanto à elaboração de outros demonstrativos e a realidade da IES

Das 11 (onze) IESs que responderam, 6 discordaram, 4 (quatro) concordaram e uma ficou neutra. Diante dessas respostas, fez-se o cruzamento com os dados atuais das mesmas IESs, envolvendo outros demonstrativos. Daqueles que responderam que concordavam, 3 (três) elaboram outros demonstrativos, enquanto que 1 (uma) disse não elaborar outros relatórios. Essa constatação indica divergência do ponto de vista do gestor, porque embora entenda desnecessários os relatórios diferentes daqueles de natureza contábil e tributário, vem utilizando-se de outras peças.

Observou-se grande coerência daqueles que afirmaram que as IESs necessitam de outros demonstrativos além daqueles descritos, pois de um total de 6 IESs, 5 (cinco) disseram ter outros demonstrativos/relatórios.

O gráfico 11 traz a relação dos demonstrativos contábeis elaborados pelas IESs, exceto o Balancete Mensal, Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício.

No instrumento de pesquisa foi listado como outros, os seguintes relatórios: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações

do Patrimônio Líquido, Demonstração do Valor Agregado, Demonstração do Fluxo de Caixa, Livro Caixa e outras. Para essa última opção havia um campo para que os gestores pudessem listar aqueles demonstrativos por eles utilizados, que não figuravam na listagem anterior.

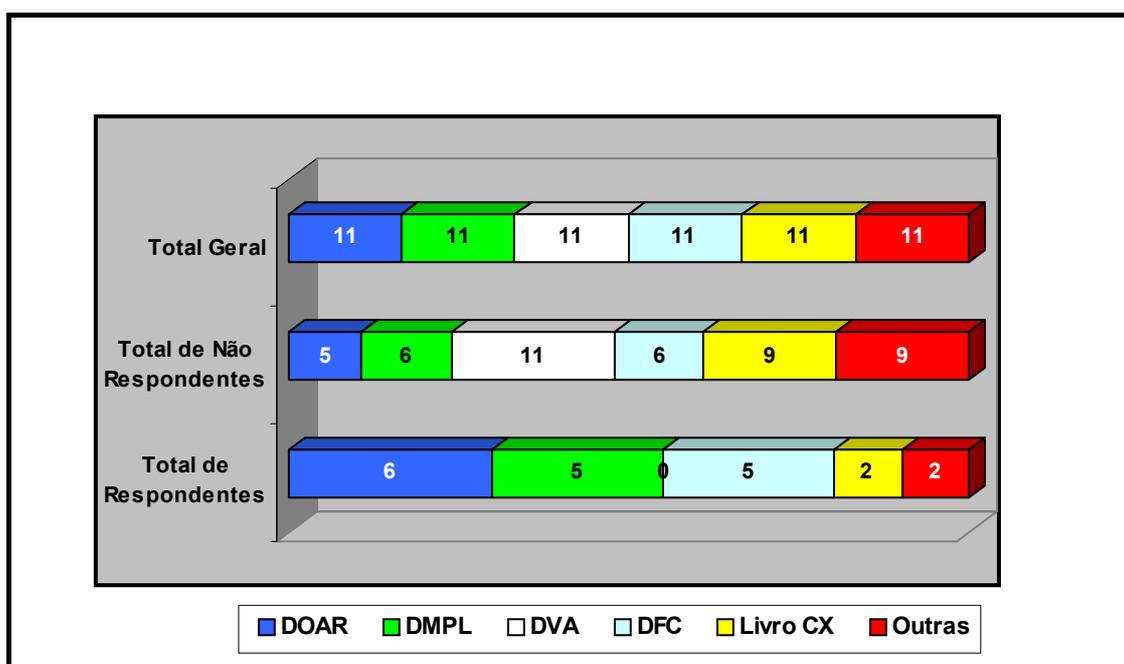


Gráfico 11: Outros demonstrativos contábeis

Registra-se que nenhuma IES elabora a Demonstração do Valor Agregado. Os demonstrativos adicionais mais usados são: DOAR (5 IESs); DMPL (5 IESs), DFC (5 IESs); livro caixa (2 IESs).

Somente duas IESs, afirmaram elaborar e utilizarem outros relatórios não especificados no questionário, a saber:

- balanço de compras e investimentos;
- evolução de receitas em detrimento aquelas do exercício imediatamente anterior;
- evolução de despesas em detrimento aquelas do exercício imediatamente anterior;
- demonstração de índices econômicos e notas explicativas às demonstrações contábeis.

Observa-se que a primeira demonstração/relatório citada tem um formato diferente daquelas comumente faladas. Com respeito aos demais informes,

destacam-se aqueles de natureza contábil advindo da técnica de análise de balanço. Não obstante a lista acima, a maioria das IESs não responderam o campo destinado a outros relatórios contábeis, o que leva ao entendimento que as mesmas não elaboram nenhum outro, senão aqueles mais comuns.

4.5.5.4 A contabilidade na gestão das IESs

Foi colocada no instrumento de pesquisa a afirmativa sobre a geração de relatórios contábil para os gestores de cursos de graduação, pós-graduação e extensão. A tabela 23 traz o cruzamento desta colocação com a realidade da IES:

Tabela 23 – Distribuição das IESs quanto ao setor contábil participar de decisões ao nível de diretoria e a realidade da IES

O setor contábil participa de decisões ao nível de diretoria?	A contabilidade fornece seus relatórios somente a Alta direção, ficando de fora do processo de decisão, os gestores de graduação, pós-graduação, extensão, etc.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	2	25,0	-	0,00	1	33,3
Não	6	75,0	-	0,00	2	66,7
Total	8	100,0	-	0,00	3	100,0

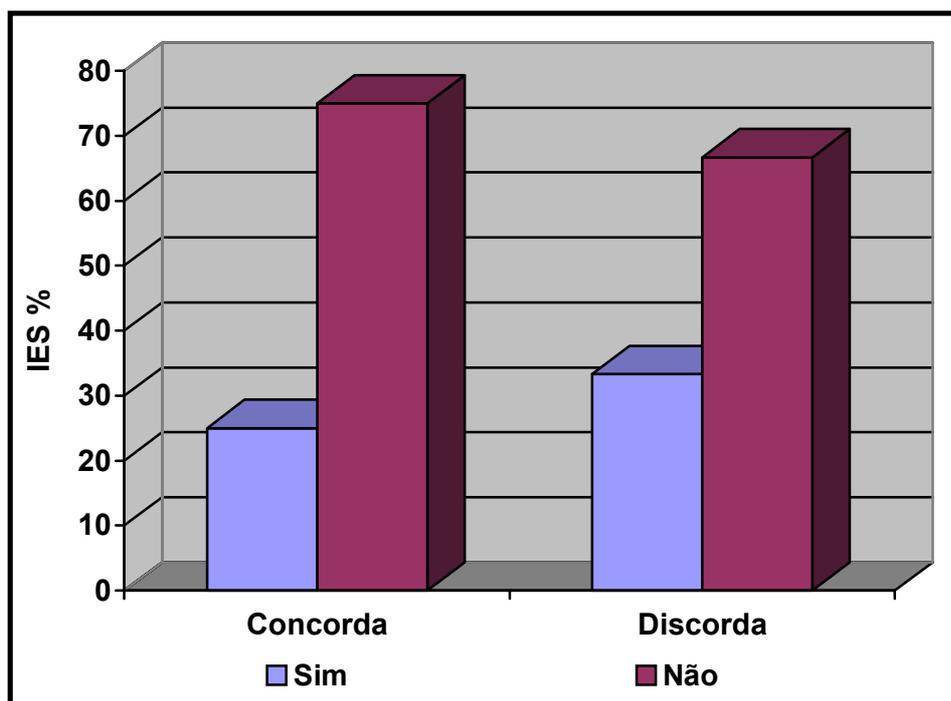


Gráfico 12 – Distribuição das IESs quanto ao setor contábil participar de decisões ao nível de diretoria e a realidade da IES

Consoante tabela e gráfico acima, 8 (oito) IESs concordaram que a contabilidade somente deve encaminhar seus relatórios para a alta direção. Mesmo adotando essa premissa, somente duas delas disseram que o setor contábil participa de reunião ao nível de diretoria; destaca-se que 6 IESs responderam que o seu gestor contábil não participa de reuniões. Por outro lado, 2 (duas) daquelas que discordaram da afirmativa proposta, ratificaram que o setor contábil não tem acesso as reuniões de diretoria.

4.5.5.5 Orçamento empresarial aplicado as IESs

O orçamento empresarial é uma ferramenta que tem sua origem na fase de planejamento e é usado com frequência para o controle das operações. Neste sentido, foram elaboradas duas afirmativas que foram submetidas ao nível de entendimento dos gestores, considerando o grau de concordância, indiferença e discordância. Na terceira parte do questionário foi perguntado aos entrevistados se, nas suas IESs, haviam a prática de orçamentação.

A tabela 24 registra o cruzamento envolvendo a importância do orçamento para fins gerenciais e sua elaboração por parte das IESs da grande Goiânia.

Tabela 24 – Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor

Existe orçamento empresarial?	O orçamento empresarial completo ou em partes podem trazer melhores resultados gerenciais, tendo em vista permitir aos gestores acompanhamento dos resultados alcançados com aqueles preconcebidos.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	75,0	-	0,00	1	100,0
Não	2	25,0	-	0,00	-	0,0
Total	8	100,0	-	0,00	1	100,0

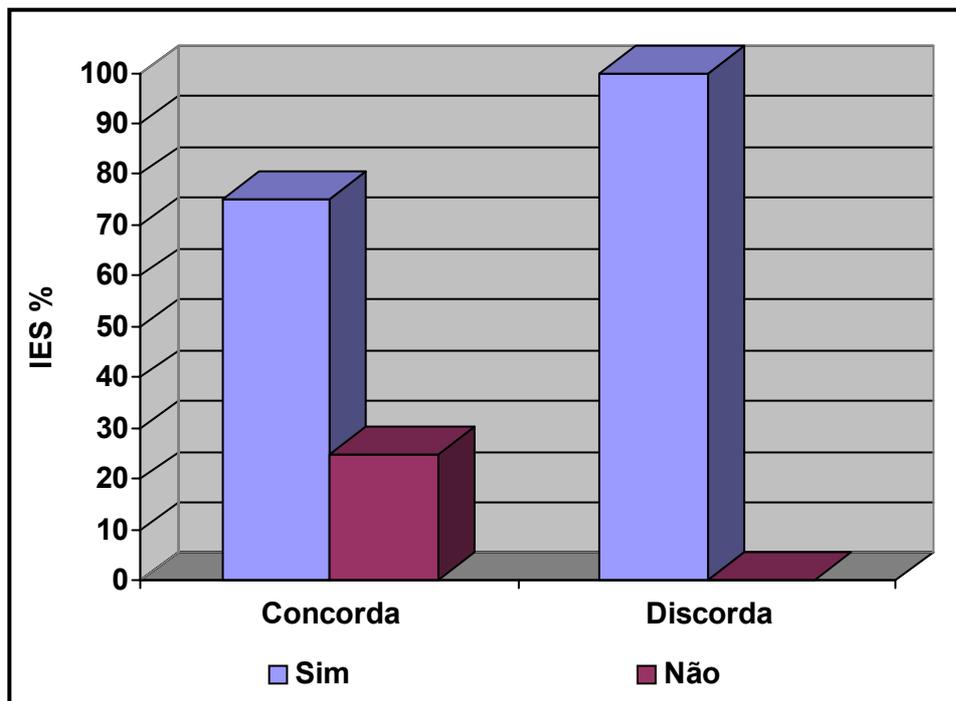


Gráfico 13 – Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor

Das 11 (onze) instituições pesquisadas, duas delas não responderam às questões, o que induz ao entendimento de que as mesmas não têm conhecimento sobre esse importante recurso de gestão. Registra-se que apenas 1 (um) gestor

entende que o orçamento não traz benefícios para gestão. Estranha-se, todavia, que esse mesmo gestor respondeu que sua IES, elabora o orçamento, o que leva à conclusão de que o gestor não acompanha sua execução e, conseqüentemente, sua performance. Já aquelas IESs que concordaram (oito no total), 6 (seis) elaboram o instrumento, mas 2 (duas) não o fazem. Isto demonstra que o gestor entende necessário o orçamento, mas devido a alguns motivos não identificados na pesquisa deixam de elaborá-lo.

Na tabela e gráfico seguinte apresenta-se o cruzamento, envolvendo o nível de entendimento do gestor quanto à participação da Controladoria na geração de relatórios de planejamento e controle de resultados para a direção, e a existência do orçamento na IES.

Tabela 25– Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor acerca do papel da Controladoria

Existe orçamento empresarial?	A Controladoria intitulada finanças, fornece subsídios envolvendo plano orçamentário para as várias áreas da IES como: plano de marketing e vendas, plano de compras, plano de custos, plano de despesas, etc.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	85,7	-	0,00	1	50,0
Não	1	14,3	-	0,00	1	50,0
Total	7	100,0	-	0,00	2	100,0

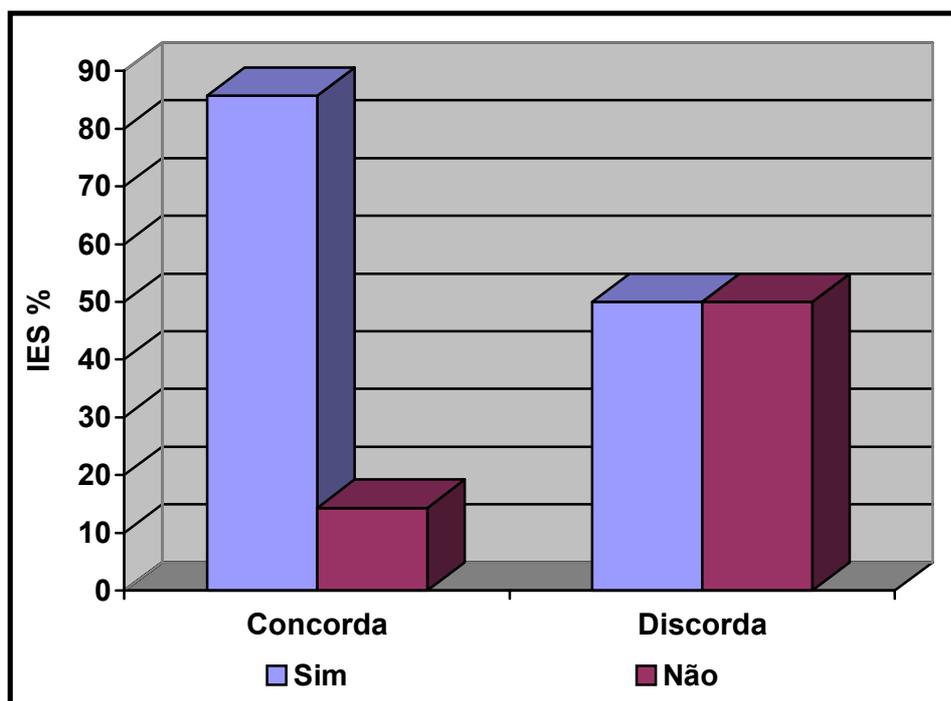


Gráfico 14 – Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor acerca do papel da Controladoria

Registra-se que duas IESs não responderam acerca da Controladoria. Pela tabela 25 e o gráfico 14, aquelas IESs discordantes do papel da Controladoria no fornecimento de relatórios de orçamento para a gestão, uma elabora o orçamento e outra não. Assim sendo, mesmo tendo esta peça, o gestor não vê na Controladoria o setor que deveria realizar o acompanhamento em termos de relatórios. Dentre as concordantes, 7 ao todo, 6 delas tem o orçamento e vêem na Controladoria o órgão responsável pela geração de relatórios para tomada de decisão, mas uma única IES não tem o orçamento. Assim sendo, o gestor entende que é papel da Controladoria gerar os relatórios, mesmo não tendo em sua realidade.

4.5.5.6 A contabilidade de custos e análise de custos nas IES

As tabelas e gráficos seguintes mostram o resultado do levantamento envolvendo a importância dos relatórios de custos para a gestão das IESs, e a existência de uma contabilidade de custos naquelas instituições.

Tabela 26– Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor acerca dos relatórios de custos existentes

Tem contabilidade de custo?	Os relatórios de análise de custo como custo do serviço prestado, custo de cada curso, ponto de equilíbrio (momento em que as receitas igualam aos custos), margem de contribuição, podem ser classificados como ótimos elementos para tomada de decisão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	2	20,0	1	100,0	-	0,00
Não	8	80,0	-	0,0	-	0,00
Total	10	100,0	1	100,0	-	0,00

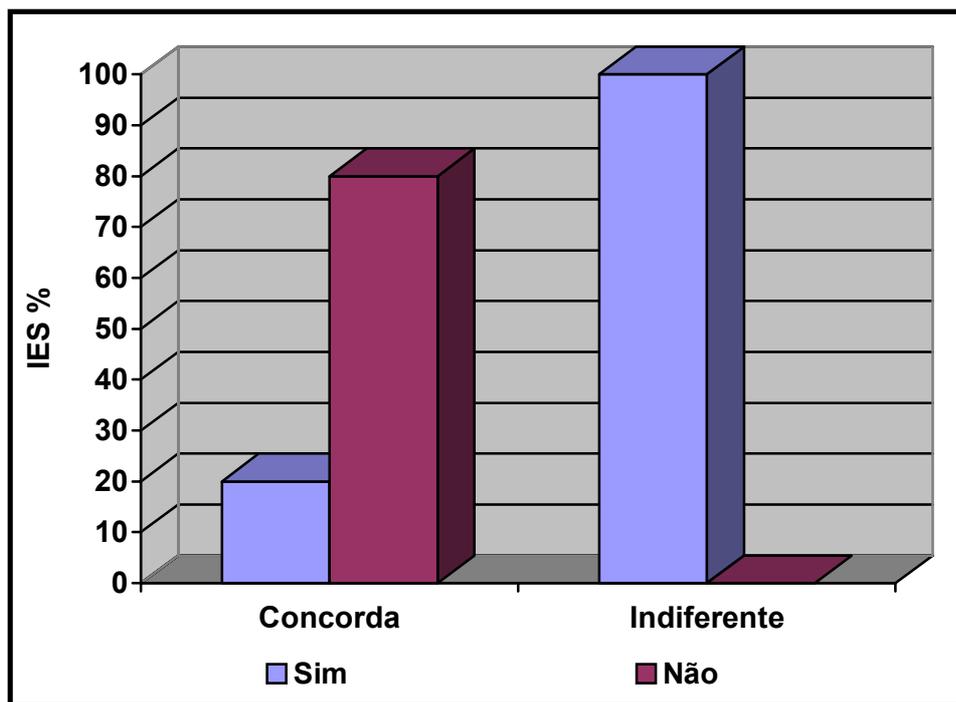


Gráfico 15 – Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor acerca dos relatórios de custos existentes

Observando o cruzamento apresentado na tabela e gráfico acima, identifica-se que somente 2 dos entrevistados, que concordam a respeito da importância dos relatórios de custos para a tomada de decisão, tem uma contabilidade de custos.

Todavia, 8 responderam que não têm esse setor, levando ao entendimento de que os custos são apurados pela contabilidade de geral ou outra área.

Situação semelhante foi apurada na tabela 27 e seu respectivo gráfico, que comparou à existência de uma contabilidade de custo, com a importância de uma área de finanças, cuja atribuição seria elaborar relatórios sobre preços de vendas para as mensalidades de cursos de graduação, pós-graduação e extensão.

Tabela 27 – Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor

Tem contabilidade de custo?	A área de finanças deve fornecer constantemente dados inerentes a formação do preço de mensalidades/taxas dos vários cursos ministrados pela IES, seja de graduação, pós-graduação e extensão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	N	%	n	%	n	%
Sim	3	27,3	-	0,00	-	0,00
Não	8	72,7	-	0,00	-	0,00
Total	11	100,0	-	0,00	-	0,00

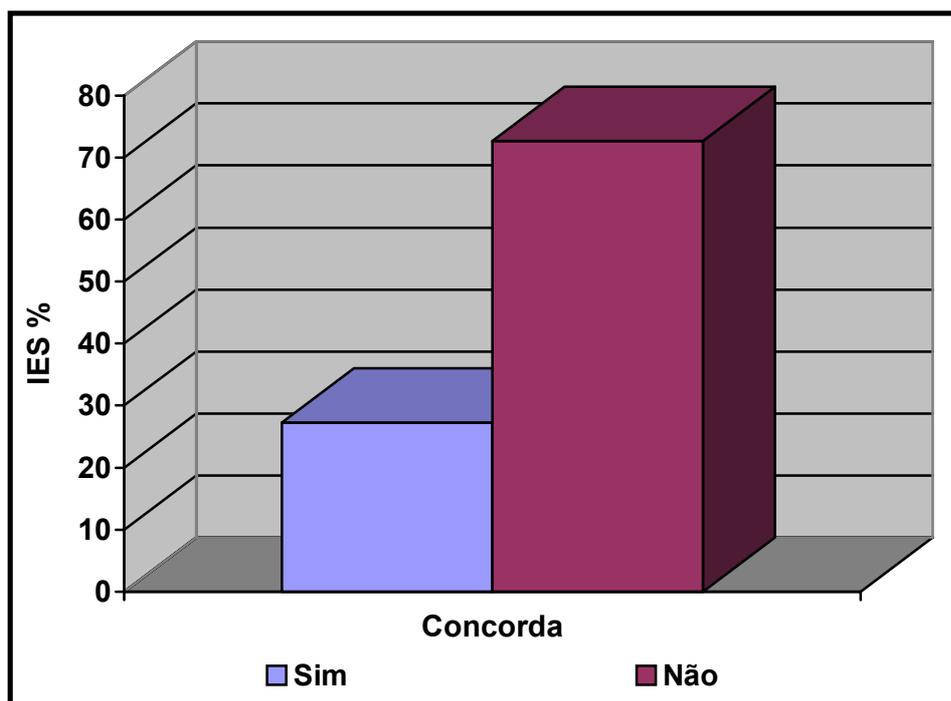


Gráfico 16 – Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor

Todos os entrevistados concordaram com a finalidade da área de finanças com ênfase em custos explicitados na afirmativa. Destes, 8 (oito) não tem uma contabilidade de custos e três disseram que têm. A contabilidade de custos visa identificar, registrar e analisar os elementos de custos em diversas frentes e, para tanto, recorre a diversos sistemas de custeio, dentre os quais distingue-se o custeio por absorção, variável e o ABC. Ademais, conclui-se que essa contabilidade estruturada pode trazer benefícios de análise as IESs, contribuindo com a área de finanças nas definições de preços de vendas.

Assim como ocorreu com os relatórios contábeis, também para os relatórios de análise de custos, foi colocada uma pergunta contendo uma relação de relatórios de custos e um campo vago para que os gestores pudessem listar, quais seriam aqueles informes por eles trabalhados.

Por intermédio dessa pergunta, verificou-se que as IESs que informaram concordantes com a importância de se terem relatórios de custos para a tomada de decisão, a bem da verdade, não utilizam-nos para gerir o negócio, como demonstrado no gráfico seguinte:

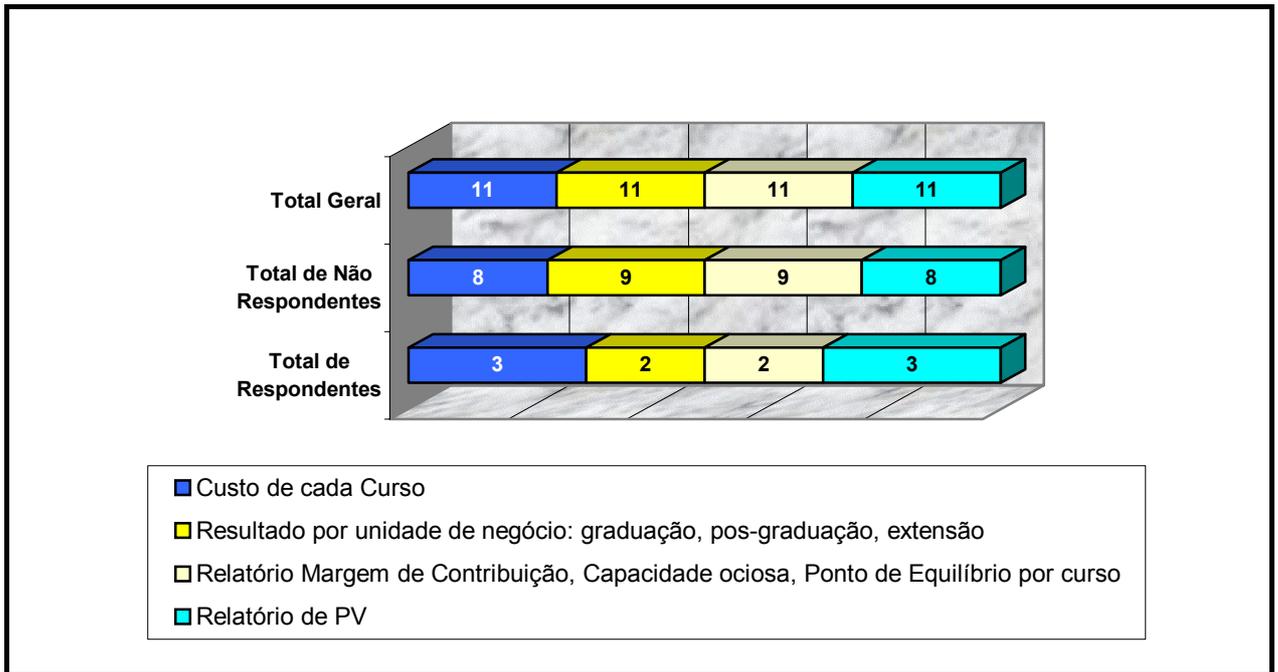


Gráfico 17 - Outros relatórios utilizados pelas IESs da grande Goiânia

Como se pode observar, grande parte das IESs não contam com relatórios de custos (análise) para fins decisórios. Os relatórios contendo o custo de cada curso da IES, são feitos em apenas 3 (três) IESs, porquanto 8 (oito) não têm este informe. Com respeito aos centros de resultado, entendido assim as grandes áreas envolvendo a graduação, pós-graduação e extensão, somente duas IESs têm controle sobre as mesmas, via relatório dos resultados alcançados, ficando então 9 IESs sem esse tipo de controle. No tocante às análises de margem de contribuição, capacidade ociosa e ponto de equilíbrio por curso, o total de IESs que tem esse controle é irrisório, isto é, apenas duas. Para Moraes (2001, p. 135) o ponto de equilíbrio “é calculado para cada turma de cada curso, sendo considerada uma informação estratégica, em ambas as Instituições. Quando não alcançado ou ultrapassado, são avaliadas e discutidas alternativas, envolvendo-se o coordenador dos referidos cursos para se evitar a margem de contribuição positiva em uma dada turma ou curso”. Por fim, no que tange ao relatório de preço de mensalidades, somente 3 (três) disseram utilizarem-se desse instrumento, enquanto que 8 (oito), ou seja, a grande maioria, não dispõe do mesmo.

Diante do exposto, pode-se concluir que embora os gestores responderam que os relatórios de custos são úteis ao processo decisório, identificou-se na pesquisa, que não é prática das IESs da grande Goiânia terem uma contabilidade de

custos, muito menos elaborarem relatórios de análise de custos. Cabe fazer um registro a pesquisa feita por Moraes em instituições de ensino superior privadas de renome no cenário brasileiro, pela qual foi verificado um bom controle no tocante aos custos.

4.5.5.7 Planejamento e controle nas IESs

Neste tópico buscou-se confrontar a visão do gestor com a realidade vivida nas IESs com relação ao planejamento e controle de resultado. Pela tabela 28, percebe-se que apenas 7 IESs responderam sobre a preocupação da gestão em estabelecer um planejamento estratégico e operacional.

Tabela 28 – Distribuição das IESs quanto à gestão preocupar-se em estabelecer um plano estratégico e operacional e a afirmativa do gestor

A gestão preocupa-se em estabelecer um plano estratégico e operacional?	Uma IES, não precisa ter um planejamento financeiro para otimizar seu resultado, bastando apenas à habilidade dos principais administradores no gerenciamento dos recursos financeiros.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	1	100,0	-	0,00	7	100,0
Não	-	0,0	-	0,00	-	0,0
Total	1	100,0	-	0,00	7	100,0

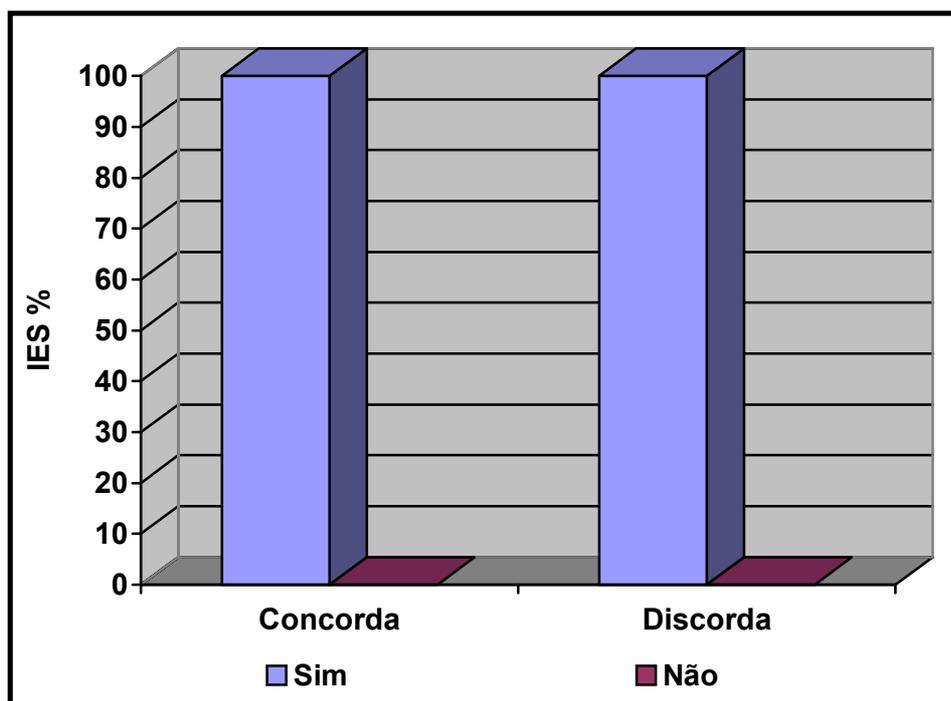


Gráfico 18– Distribuição das IESs quanto a gestão preocupar-se em estabelecer um plano estratégico e operacional e a afirmativa do gestor

Do total de discordantes, todos afirmaram que a gestão preocupa-se em estabelecer um planejamento estratégico e operacional. Isto leva ao entendimento de que as IESs da grande Goiânia, prima pelo planejamento de suas atividades.

Destaca-se, todavia, que a única IES que entende desnecessário estabelecer um planejamento financeiro, respondeu que institui um plano estratégico e operacional para sua entidade. De todo o comentado, o que mais chamou a atenção foi o fato de 3 (três) entrevistados, não saberem responder a questão acerca do planejamento, cuja função integra o processo de gestão.

Objetivando obter mais informações sobre o processo envolvendo o acompanhamento de resultado e do planejamento efetuado, foi realizado outro cruzamento de informações, qual seja o de que a Controladoria de finanças processa relatórios de rentabilidade das atividades meio e fim das IESs, com a pergunta elaborada acerca da existência, na IES, de um processo de acompanhamento mensal de resultados.

Tabela 29 – Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados e à afirmativa do gestor quanto à participação da Controladoria de finanças na geração de relatórios

Existe acompanhamento mensal dos resultados obtidos?	A Controladoria de finanças processa relatórios contendo rentabilidade de cada atividade fim, bem como das atividades meio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	87,5	1	100,0	-	0,00
Não	1	12,5	-	0,0	-	0,00
Total	8	100,0	1	100,0	-	0,00

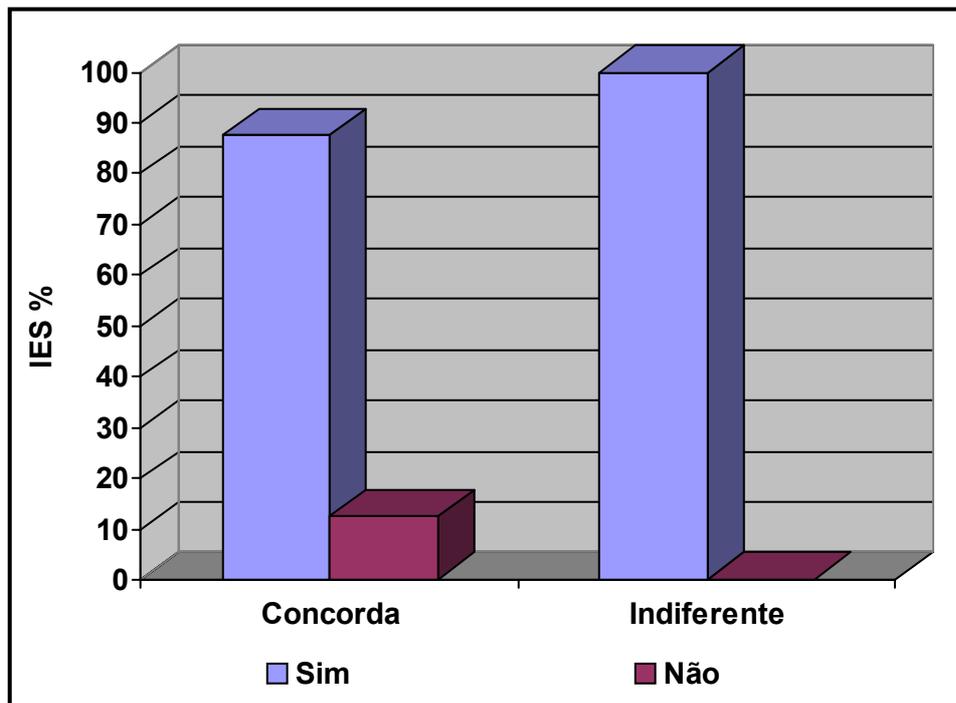


Gráfico 19 – Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados e à afirmativa do gestor quanto à participação da Controladoria de finanças na geração de relatórios

Como se observa na tabela 29, do total de 8 (oito) gestores que entendem que a Controladoria intitulada finanças tem que processar relatórios contendo a rentabilidade das atividades meio e fim, 7 (sete) têm um processo interno de acompanhamento de resultado. Este fato permite às IESs evoluírem em termos de Controladoria, uma vez que grande parte delas não têm um setor de Controladoria

estruturado. Salieta-se, mais uma vez, que independente de haver um setor de espécie, as IESs pesquisadas têm se mostrado com boas noções de Controladoria, notadamente no que se refere a relatórios.

Como boa parte das IESs afirmaram utilizarem-se de processo ligado ao acompanhamento de resultado, fez-se novo cruzamento de informações para esclarecer ainda mais o entendimento do gestor em contrapartida com a realidade da IES. Neste sentido, foi realizada a comparação da afirmativa colocada ao entrevistado, de que o sucesso da empresa depende unicamente do conhecimento do gestor, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladorias de contabilidade e finanças, com a existência de acompanhamento de resultado pelo gestor.

Tabela 30 – Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados obtidos e à afirmativa da área de contabilidade e finanças

Existe acompanhamento mensal dos resultados obtidos?	O sucesso da empresa depende exclusivamente da capacidade de decisão do gestor, de sua visão generalista, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladoria de Contabilidade e finanças.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	1	100,0	-	0,00	6	85,7
Não	-	0,0	-	0,00	1	14,3
Total	1	100,0	-	0,00	7	100,0

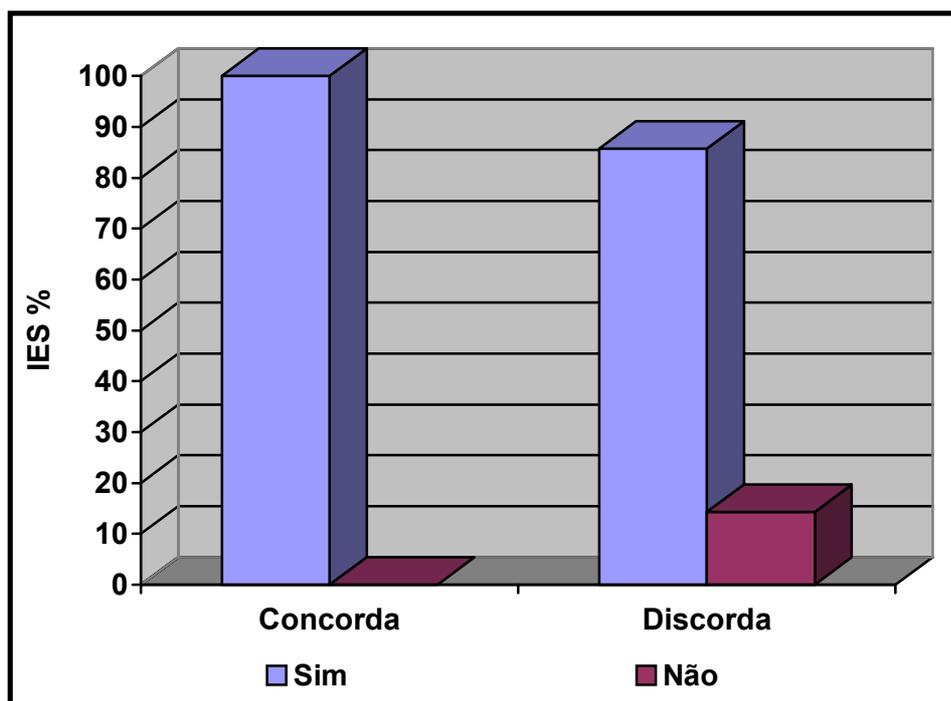


Gráfico 20– Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados obtidos e à afirmativa da área de contabilidade e finanças

Como se observa na tabela 30, 3 (três) IESs não responderam a afirmativa, mas daquelas que o fizeram, 7 (sete) discordaram da mesma e apenas 1 (uma) concordou. É interessante destacar que, mesmo entendendo que os relatórios gerados pelas Controladorias contábil e financeira não são importantes para o sucesso da organização, o mesmo gestor, disse ter em sua Instituição um acompanhamento mensal de resultado. Sobre aqueles que entendem da utilidade dos relatórios para o processo decisório, 6 de um total de 7, disseram possuírem um acompanhamento mensal dos resultados, porém houve uma IES que não executa tal procedimento.

4.5.5.8 Relatórios da área financeira

Nesta fase da pesquisa buscou-se analisar as IESs sobre a ótica da geração de relatórios de cunho financeiro. No primeiro cruzamento efetuado, destacou-se o entendimento da gestão da IES sobre a geração tempestiva dos relatórios

financeiros, com as respostas obtidas, dos mesmos gestores, sobre o encaminhamento de relatórios à direção pela tesouraria.

Tabela 31 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa do gestor

A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira a gestão	Os relatórios financeiros – movimentação de tesouraria, são processados diariamente/mensalmente. Isto é, o gestor tem essas informações diariamente/mensalmente.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	77,8	-	0,00	-	0,00
Não	2	22,2	-	0,00	-	0,00
Total	9	100,0	-	0,00	-	0,00

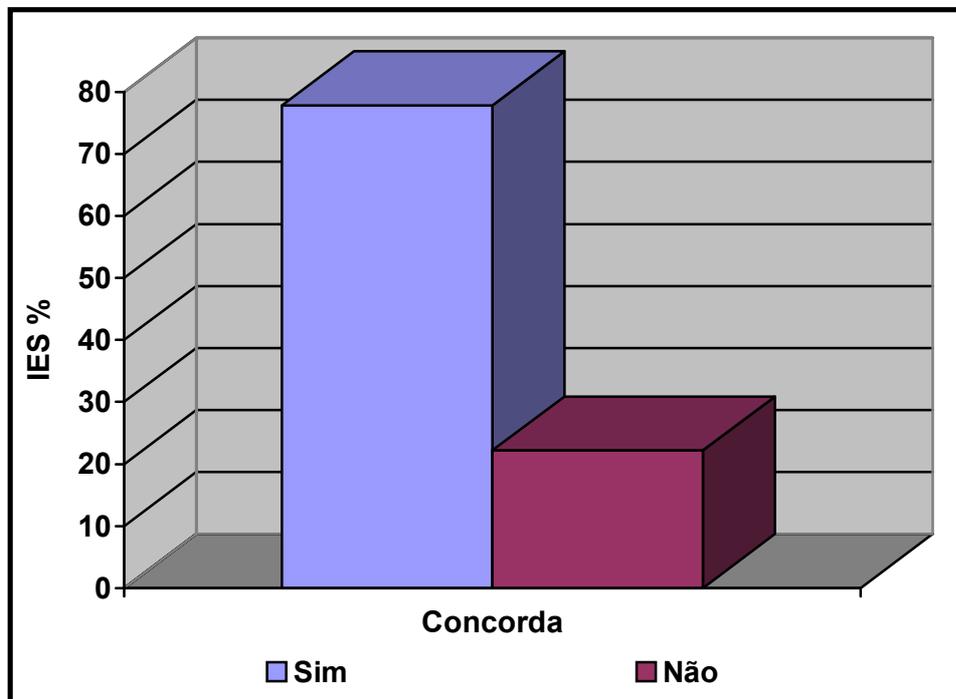


Gráfico 21 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa do gestor

Conforme demonstrado na tabela 31, todos aqueles que responderam a afirmativa manifestaram-se favoráveis a mesma, ou seja, todos entendem que os relatórios financeiros devem ser processados diariamente/mensalmente. Do total de 9 IESs, 7 (sete) afirmaram que a tesouraria encaminha os relatórios no período supracitado. Mas, houveram duas que disseram o contrário, indicando a falta de um padrão entre o que o gestor pensa com o que ele pratica. Frisa-se que duas IESs não responderam um dos questionamentos efetuados.

Tabela 32 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente à movimentação financeira e a afirmativa a respeito da geração de relatórios pela Controladoria

A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira à gestão?	São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	87,5	-	0,00	-	0,00
Não	1	12,5	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

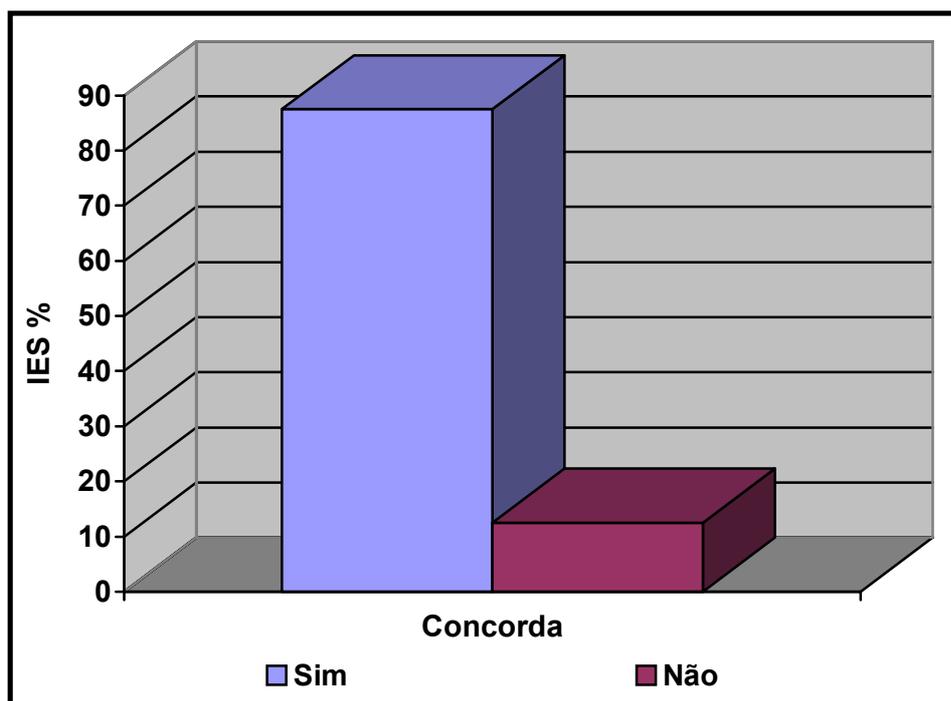


Gráfico 22 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente à movimentação financeira e a afirmativa a respeito da geração de relatórios pela Controladoria

Na tabela 32 manteve-se a informação obtida sobre a realidade da IES, no tocante ao encaminhamento de informações à gestão pela área financeira, mas alterou a afirmativa, que abordou os relatórios que deveriam ser encaminhados pela Controladoria de finanças como o demonstrativo de fluxo de caixa presente, bem como as projeções futuras de entradas e saídas de recursos financeiros. Observa-se que todos concordaram que a Controladoria seria a responsável pelo encaminhamento de relatórios, mas houve uma IES, que disse não haver encaminhamento da movimentação financeira pela tesouraria diariamente. Porém, a grande maioria das IESs, mantiveram-se coesas nas suas respostas iniciais sobre a Controladoria financeira. Mas uma vez, cabe à observação que parte dos gestores não responderam se a Controladoria seria o setor mais indicado para o fornecimento das informações, o que permite inferir que parte destes não conhecem detalhes daquela área. Cabe ressaltar ainda que o pesquisador explicou detalhes do funcionamento de uma Controladoria a todos os entrevistados, mas, mesmo assim, parte deles optaram por não responderem o questionário sobre a função por ela desempenhada.

Na última análise efetuada em relação aos relatórios financeiros existentes, alterou-se a pergunta inerente a realidade da IES, mantendo-se a afirmativa em relação à participação da Controladoria na geração dos relatórios.

Tabela 33 – Distribuição das IESs quanto ao setor de finanças/tesouraria fornecer ou não demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa e a afirmativa do gestor

O setor de finanças/tesouraria fornece demonstrativo de fluxo de caixa?	São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	N	%
Sim	6	75,0	-	0,00	-	0,00
Não	2	25,0	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

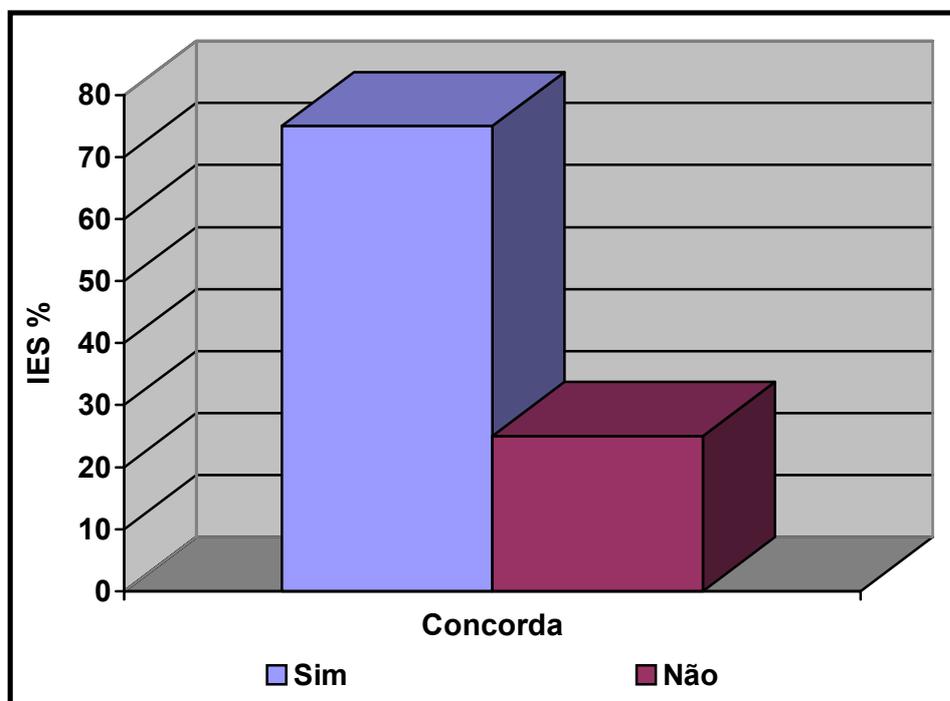


Gráfico 23 – Distribuição das IESs quanto ao setor de finanças/tesouraria fornecer ou não demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa e a afirmativa do gestor

Nota-se que 6 (seis) gestores que afirmaram que a Controladoria encaminham à direção relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de caixa, têm nas suas instituições tal informação processada pela tesouraria. Já 2 (dois) gestores não têm essa informação, embora entendam salutar e de responsabilidade da Controladoria intitulada finanças. Isto indica uma falta de sintonia entre o pensamento do gestor e sua realidade, cabendo apurar as causas dessa inconsistência em futuras pesquisas.

4.5.5.9 Setor de Controladoria

Tabela 34 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não, se um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneização das informações e a afirmativa do gestor

Um setor de Controladoria pode ser útil no processo de homogeneização?	A Controladoria pode ser entendida como a área que reúne os dados gerados nos vários setores, transformando-os em informações úteis aos gestores.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	100,0	-	0,00	-	0,00
Não	-	0,0	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

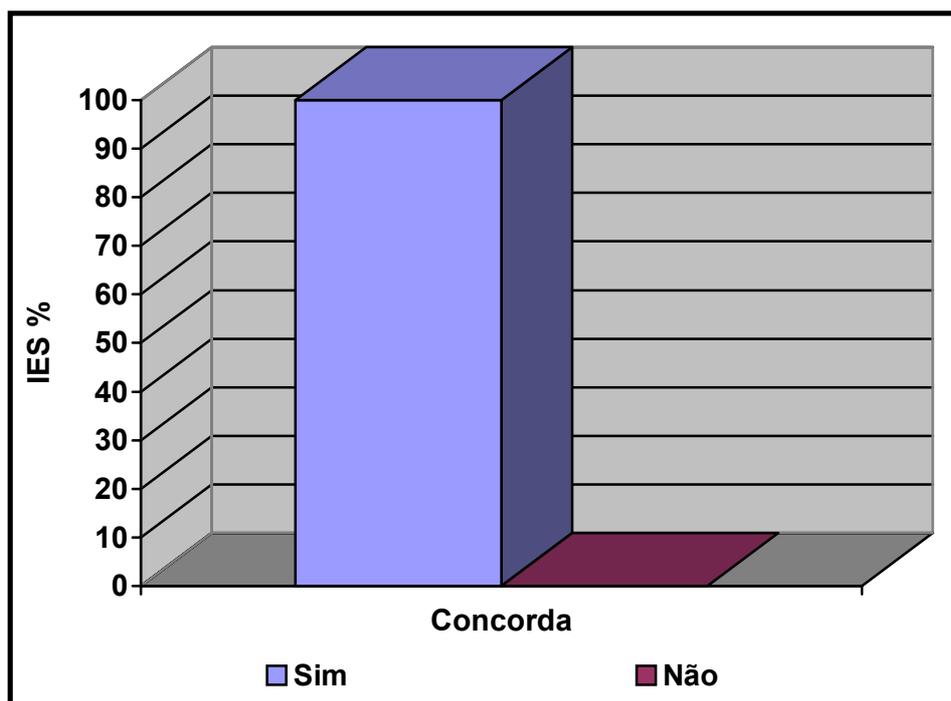


Gráfico 24 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não, se um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneização das informações e a afirmativa do gestor

O setor de Controladoria que tem como função primordial fornecer subsídios à gestão das entidades, foi estudado nesta pesquisa sob a ótica financeira e contábil, embora desempenhe outras funções nas organizações. Foi colocado no instrumento de pesquisa uma afirmativa envolvendo à Controladoria, abordando sua importância para a direção das instituições, mediante reunião de dados processados pelas várias unidades, transformando-os em informações vantajosas ao processo de tomada de decisão. Por outro lado, perguntou-se aos gestores, se esse departamento poderia trabalhar no sentido de homogeneizar os dados. Neste cruzamento, o que está resumido na tabela 34, todos os 8 (oito) gestores concordaram com o enunciado.

Estes ratificaram sua posição, ao responderem que um setor de Controladoria, seria útil no processo de homogeneizar às informações. Todavia, cabe um destaque em relação aquelas IESs que não responderam a questão envolvendo a Controladoria, que totalizaram 3 (três). Este total denota a falta de um entendimento sobre a importância da Controladoria no suporte a administração das empresas.

4.5.5.10 Sistema de informações nas IESs

As tabelas 35 e 36, acompanhadas dos respectivos gráficos, demonstram o resultado do cruzamento das informações obtidas na parte 2 e 3 do questionário (entendimento do gestor *versus* realidade da IES) sobre sistema de informações.

Tabela 35 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor

A IES tem um sistema de informações contábeis e financeiras?	A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	88,9	1	100,0	-	0,0
Não	1	11,1	-	0,0	-	0,0
Total	9	100,0	1	100,0	-	0,0

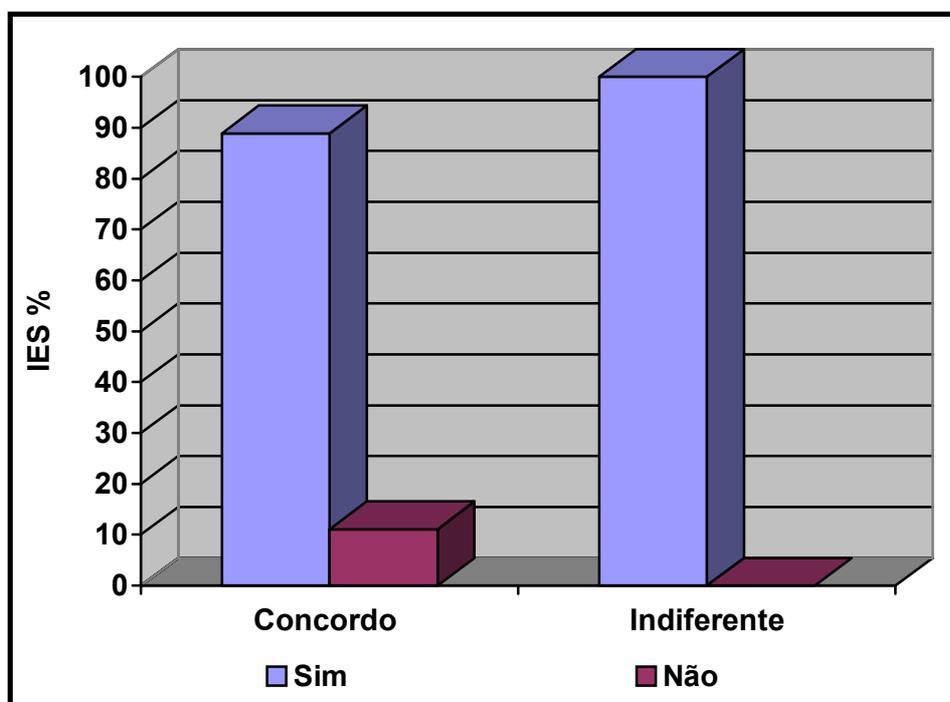


Gráfico 25 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor

Foi levantado junto as IESs da grande Goiânia, se, com a utilização de um sistema informatizado as informações seriam otimizadas. Para esta afirmativa teve 9 (nove) IESs que concordaram, uma que discordou e outra que não respondeu. Das 9 (nove) que concordaram, 8 (oito) disseram ter um sistema de informações contábeis e financeiras, e uma respondeu não ter nenhum sistema dessa natureza. Já aquela IES que se manteve indiferente disse ter um sistema de informações contábeis e financeiras.

Tabela 36 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor sobre tecnologia da informação.

A IES utiliza-se de tecnologia da informação para gerarem seus relatórios contábeis e financeiros (sistemas integrados)?	A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	66,7	1	100,0	-	0,0
Não	3	33,3	-	0,0	-	0,0
Total	9	100,0	1	100,0	-	0,0

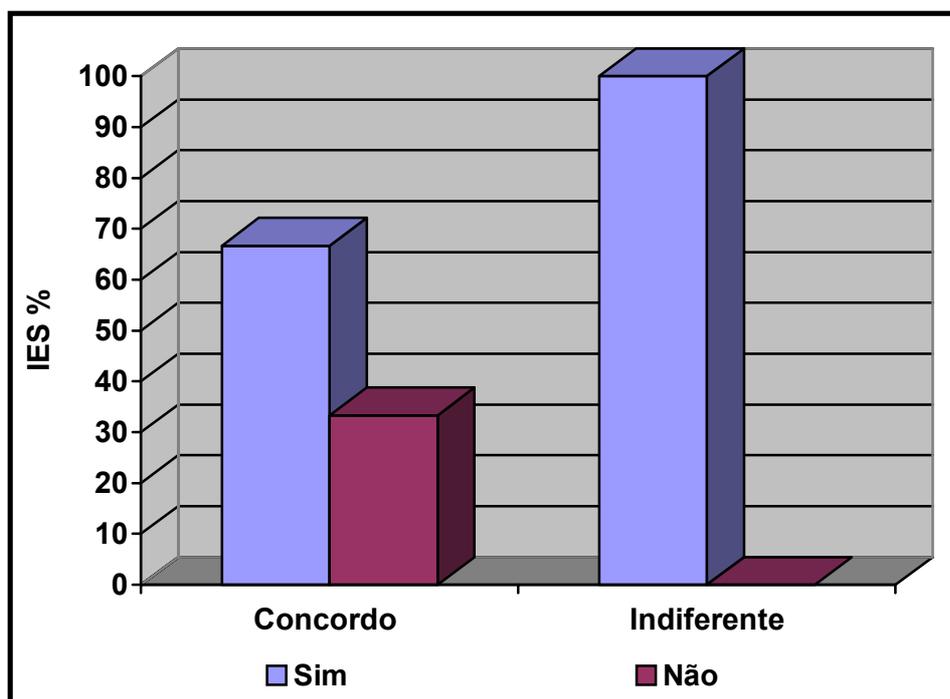


Gráfico 26 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor sobre tecnologia da informação

A análise do sistema de informações, prosseguiu com o cruzamento apresentado na tabela 36. Das 9 IESs que concordaram que um sistema informatizado melhoraria o sistema de informações, 6 (seis) responderam que seus relatórios contábeis e financeiros são gerados em sistemas integrados (tecnologia da informação). Mas frisa-se que 3 delas, não têm um sistema integrado de apoio a gestão.

Para melhor esclarecer acerca da geração de relatórios contábeis e financeiros pelas IESs, buscou-se levantar quais as principais ferramentas usadas pelas Instituições, objetivando transformar dados esparsos em informações para decisão. A tabela 37 traz o resultado alcançado:

Tabela 37 – Distribuição das IESs quanto ao método utilizado na confecção dos relatórios contábeis e financeiros

Em Qual dos itens abaixo a sua Instituição de Ensino Superior se enquadra para confecção dos relatórios contábeis e financeiros?	Número de IES	
	n	%
Planilhas excel e em editor de texto Word ¹	3	27,2
Extraído de sistemas independentes (modulares) ²	4	36,4
Gerado diariamente, pois os softwares são integrados ³	4	36,4
Total	11	100,0

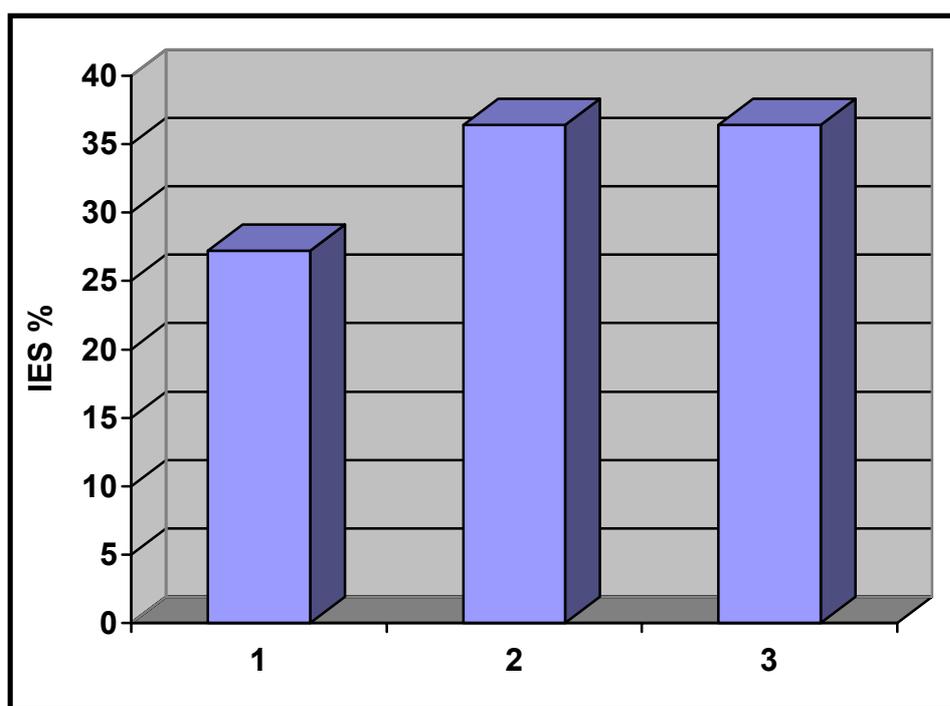


Gráfico 27 – Distribuição das IESs quanto ao método utilizado na confecção dos relatórios contábeis e financeiros

Pela tabela e gráfico acima, pode-se concluir que há uma disparidade na forma de elaboração dos relatórios, pois 4 (quatro) IESs utilizam-se de softwares integrados para emissão dos relatórios, outras 4 (quatro) IESs obtêm seus informes via sistemas modulares, enquanto que 3 (três) delas, ainda elaboram seus **reports**

em planilhas eletrônicas (excel). Deste modo, fica claro a falta de um esclarecimento maior do gestor, acerca do que seja um sistema integrado.

4.6 Síntese do capítulo

Apresentou-se, neste capítulo, o resultado alcançado com a pesquisa de campo junto às IESs da grande Goiânia. Levantou-se o perfil destas entidades, assim como a formação de seus principais gestores quanto aos conceitos ligados à Controladoria, com ênfase sobre a importância e relevância dos relatórios contábeis e financeiros.

Depois de analisadas a resposta, chegou-se à conclusão de que o grau de entendimento dos gestores das IESs quanto aos relatórios é bastante satisfatório. Mas, com respeito à padronização dos mesmos, as respostas são destoantes.

Ainda neste capítulo, fez-se uma comparação envolvendo as respostas dos gestores com a realidade por ele enfrentada, no tocante aos relatórios gerados pelas áreas de Controladoria, que nesta pesquisa foi chamada de contabilidade e finanças. Este procedimento de estudo empregado, de cunho mais prático do que teórico, possibilitou inferir que não há uma total sincronia quanto às respostas da parte 2 e 3 do questionário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo da dissertação é destinado à apresentação do resultado da pesquisa em relação ao problema, aos objetivos principais e específicos estabelecidos, bem como a hipótese levantada.

5.1 Conclusão quanto ao problema de pesquisa

O problema é caracterizado como a causa da busca da verdade dos fatos, e que leva a elaboração do conhecimento por intermédio da pesquisa. Por essa buscou-se esclarecer o seguinte problema:

Existe um modelo na integração das Controladorias – finanças e contabilidade - na produção de relatórios e/ou informações para a gestão das Instituições de Ensino Superior?

Pelo resultado apresentado no capítulo 4 da dissertação, percebe-se que não há um padrão no processo de geração de relatórios. Tomando por base o entendimento dos gestores entrevistados, conclui-se que os mesmos têm uma boa visão de Controladoria, mas em alguns casos sequer contam com ferramentas de suporte como: contabilidade de custos, orçamento empresarial, relatórios gerenciais de análise de custos, e uma contabilidade atualizada.

Salienta-se ainda, que no caso das perguntas elaboradas na parte 3, onde se destacou o termo Controladoria, algumas instituições não responderam, por desconhecimento do assunto, ou por não saberem o real objetivo de uma Controladoria.

Os relatórios utilizados pelas IESs, regra geral, são processados pela contabilidade e pela área financeira, mas não de forma padronizada, visto que algumas IESs elaboraram demonstrativos contábeis complementares, outras não. O mesmo ocorre com relatórios financeiros e de custos.

Sobre a questão de pesquisa envolvendo o entendimento do gestor sobre os conceitos e relatórios de Controladoria, observou-se que os mesmos demonstraram ótimo conhecimento, embora não se tenha conseguido coesão total entre o entendimento do gestor e à realidade praticada.

5.2 Conclusão quanto aos objetivos

Os objetivos da pesquisa foram divididos em principais e específicos, conforme apresentado abaixo. Depois de listados, um a um, passou-se a comentá-los consoante o resultado auferido na pesquisa.

- **OBJ. P1** Identificar o estágio da Controladoria segundo as áreas de contabilidade e finanças na geração de relatórios e ou informações a alta direção das Instituições Privadas de Ensino Superior de Goiás;
- **OBJ. P2** Esclarecer a visão do gestor quanto à importância das informações geradas pelas áreas contábil e financeira da IES, com ênfase no conceito de Controladoria.
- **OBJ. P3** Determinar o estágio de um modelo existente na integração da Controladoria com alta administração nas IESs, no tocante à tomada de decisão.
- **Comentário OBJ. P1** – A pesquisa revelou que predomina nas IESs da grande Goiânia a contabilidade comercial/financeira e que as informações processadas por ela ocorrem com atraso, mesmo que a maioria dos gestores afirmassem que sua contabilidade estivesse atualizada, o que não se constatou nos perguntas seguintes da parte 3 do questionário. Assim, pode-se concluir que o estágio das Controladorias de contabilidade e finanças na geração de relatórios não é dos piores, mas pode ser melhorado. Uma ferramenta sugerida para isso é o emprego da metodologia DEQ, para estabelecer o gerenciamento sob a ótica de desempenho e falha, otimizando os relatórios de Controladoria.
- **Comentário OBJ. P2** – A pesquisa permitiu concluir que os gestores das IESs da grande Goiânia têm uma boa visão de Controladoria, como área de apoio à

gestão. Essa conclusão pode ser observada no capítulo 4 da dissertação, onde foi apresentado e comentado o resultado obtido.

- **Comentário OBJ. P3** – Observou-se que o estágio de participação das Controladorias no processo de gestão ainda não é o ideal. Como exemplo, cita-se que a contabilidade para alguns gestores não deve participar de reuniões ao nível de diretoria; outros disseram que os relatórios gerenciais contábeis são facultativos, devido ao conhecimento do gestor sobre as unidades de negócios; e outro bastante forte refere-se a afirmativa de alguns administradores (72,73%) de que a contabilidade não deve elaborar relatórios para outros gestores senão à alta direção.

Segue o comentário em relação aos objetivos específicos:

- **OBJ. E1** - Identificar, analisar e avaliar a natureza dos relatórios processados nas Controladorias contabilidade e finanças para a alta direção das entidades de ensino superior.
- **OBJ. E2** - Apresentar uma visão geral do processo de Controladoria adotadas nas IESs, possibilitando confrontar com material acadêmico analisado.
- **OBJ. E3** - Contribuir para novos projetos de pesquisas na área de gestão de instituições de ensino superior, principalmente no tocante ao estudo de um modelo de Controladoria aplicado a elas.
- **Comentário OBJ. E1** – Verificou-se que os relatórios contábeis mais usados são os Balancetes, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. Embora a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos serem obrigatórias, nem a metade das IESs as elaboram. Quanto aos relatórios de custos, registra-se que somente 3 (três) IESs têm uma contabilidade voltada à área de custo; houve respostas quanto à existência de relatórios de custos, mas não há um padrão na geração de relatórios pelas áreas financeira e contábil.

- **Comentário OBJ. E2** –Este objetivo foi cumprido porque após a apresentação das análises descritivas, se obteve um ótimo arcabouço informativo do perfil dos gestores das IESs da grande Goiânia, que permitirá comparações com publicações já realizadas como por exemplo, à dissertação de Rosa (1999), à tese de Moraes, e outras que porventura vierem a ser defendidas. Além disso, o material relativo à parte de revisão bibliográfica também possibilita comparações e, principalmente citações para outros trabalhos.
- **Comentário OBJ. E3** – Como o foco central desta dissertação foi “tirar uma fotografia” sobre a Controladoria intitulada de contabilidade e finanças, notadamente quanto ao perfil do gestor e quanto à geração de relatórios/informes à gestão, pode-se facilmente afirmar que esta dissertação permitirá novos estudos tendentes a modelar um setor de Controladoria para as IESs, ou desenvolver relatórios gerenciais para as mesmas partindo do referencial bibliográfico desta pesquisa, bem como do seu resultado.

5.3 Conclusão quanto à hipótese levantada

Como tentativa de antecipar a resposta ao problema, atribuiu-se a seguinte hipótese a esta pesquisa:

Se existir um modelo para as informações prestadas à alta direção e ao gestor de atividade fim, então a Controladoria nas IESs da grande Goiânia participa de maneira formal no processo de gestão.

Tal hipótese não foi confirmada na pesquisa, tendo em vista os relatórios gerados nas áreas contábil e financeira das IESs, não serem padronizados. Outrossim, ficou demonstrado que os relatórios gerados, têm como usuária a alta administração, ficando fora do processo os demais gestores.

Além disso, alguns gestores, antes mesmos de responderem as questões propostas no questionário, já demonstraram desconhecimento sobre a função Controladoria. Mesmo tendo sido explanado pelo pesquisador, alguns, ainda assim, não responderam itens onde a Controladoria fora citada. Um destaque a ser feito é

que a pesquisa revelou que os gestores das IESs têm visão coerente e atualizada sobre a Controladoria, quando o assunto é relatórios.

5.4 Limitação da pesquisa

A pesquisa possui limitação devido à amostra ser reduzida. Todavia, conseguiu-se atingir os objetivos traçados e o plano de pesquisa previamente aprovado.

5.5 Recomendações para novas pesquisas

Em face do notável avanço nas organizações no tocante à tecnologia e no aperfeiçoamento contínuo dos instrumentos de gestão, a Controladoria deverá ser encarada como mais uma importante ferramenta de apoio às organizações de educação superior privada, sobretudo na quebra de paradigmas provocados por aquelas situações.

As IESs também vivem um momento destacado no cenário atual, devido às mudanças na legislação do ensino, que a cada dia exige mais das entidades, ao acirramento da concorrência e a falta de alunos vindos do ensino médio. Diante disso, e considerando esta dissertação, pode –se sugerir os seguintes estudos:

- desenvolver um modelo de Controladoria para as IESs, a partir da base de dados gerados nesta dissertação, que mostrou o perfil dos gestores das IESs da grande Goiânia, bem como a realidade contábil e financeira de sua Controladoria, na geração de relatórios para a gestão;
- propor um modelo de relatórios básicos de Controladoria, envolvendo a parte financeira, contábil e acadêmica;
- aplicar como estudo de caso, a metodologia DEQ, para otimizar a geração de informações via telas/relatórios, projetos de sistemas informatizados, segundo a ótica do desempenho e falha. Neste estudo, caberia também descrever as

causas e os efeitos decorrentes da falta de relatórios básicos de Controladorias (finanças e contabilidade);

- estudar os efeitos na gestão das IESs, provocados pela falta de alunos, mudanças na legislação e acirramento da concorrência, que aumenta vertiginosamente em toda região brasileira.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.

ANTUNES, Iamara Cavalcante. **A avaliação da imagem do ensino superior privado: um estudo de caso do instituto de ensino superior FUCAPI – CESF na perspectiva dos seus principais públicos**. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas), Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

ARENAS, Marlene Valério dos Santos. **Sistema de informação gerencial: Controladoria como apoio para tomada de decisão – um estudo de caso numa instituição privada de ensino superior**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Porto Velho: convênio interinstitucional UNIR, UFSC, 1999.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao estudo de um sistema de Contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Administração financeira, economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, mar./abr. 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; PORTON, Rosimere Alves de Bona. Uso das informações contábeis nos processos decisórios de empresas estabelecidas em shopping center. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 3., 2003, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3/trabalhos/143.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2004.

_____; MARTINS, Luciano Waltrick. Sistema de informações executivas: suas características e reflexões sobre sua aplicação no processo de gestão. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 26, p. 6-24, maio/ago. 2001.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de Infomações**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1987.

BORGES, Tiago Nascimento; **Estudo Exploratório**: gestão de sistemas de informações contábeis sob a ótica da metodologia DEQ. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2004.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 30 abr. 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 20 nov. 2004.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica -Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 135-154.

CERVO, Amando L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice hall, 2002.

FACCI, Nilton; MORIBE, Ademir Massahiro. Bases conceituais para implantação de um sistema de informação contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 32, n. 144, p. 37-51, nov-dez. 2003.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria de negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria operacional e de gestão**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Contingências em negócios**. São Paulo: Savaiva, 2004.

GOIÁS. **SEPLAN** - Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento de Goiás. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br/>>. Acesso em: 20 mar. 2005.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistérios. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução da 5. ed. por Antônio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira**: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JORNAL DO PROFESSOR ATLAS. São Paulo: v.4, n. 17, 2005. Mensagem recebida por e-mail <audifloresta@terra.com.br> em 15 abr. 2005.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A Controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/>>. Acesso em: 12 fev. 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Antônio Carlos Pereira. Ensino superior no Brasil: da descoberta aos dias atuais. **Acta Cirúrgica Brasileira**, São Paulo, v. 17, supl. 3, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/acb/v17s3/15255.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2005.

MENEZES, Luiz Leite de. **Os novos paradigmas para a Controladoria em face da economia digital**: uma abordagem como gestor da informação. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MEYER, Mara Lídia Kamei. **A percepção da imagem de um instituição de ensino superior pelos alunos**. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.

MONTEIRO, Andréa Alves Silveira; MORENO, Roberto. Fluxos de caixa e capital de giro – uma adaptação do modelo de fleuriet. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2003, Atibaia-SP. **Anais...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM.

MORAES, Mário C. B. **Aspectos essenciais à consolidação de um modelo de gestão para instituições de ensino superior de administração privadas, em ambientes competitivos**: um estudo qualitativo em instituições do Rio e São Paulo. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à contraladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NUNES, Leonor da C. Ferreira; SERRASQUEIRO, Zélia Maria da Silva. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 36, p. 87-96, set./dez. 2004.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas: 1991.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria avançada**. São Paulo: Thompson, 2005.

_____. **Controladoria**: estratégia e operacional. São Paulo: Thompson, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PIAI, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implantação de sistema de Controladoria**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PIRES, Mirian Albert; COSTA, Fábio Moraes da; HAHN, Aucilene Vasconcelos. Atendimento as necessidades de informações para a tomada de decisões em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos seus objetivos – pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória – ES. In: CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/416.pdf>> . Acesso em: 21 jan. 2005.

ROCHA, Carlos Henrique; GRANEMANN, Sérgio Ronaldo (Organizadores). **Gestão de instituição privada de ensino superior**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROSA, Mauro Ribeiro. **Aspectos do papel da Controladoria em uma instituição de ensino superior**. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis), – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROZO, José Danúbio. Controle interno como variável explicativa do sucesso empresarial. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. **Anais...** Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/>>. Acesso em: 12 fev. 2005.

SAMPAIO, Helena. O ensino superior no Brasil: o setor privado. São Paulo, FAPESP/HUCITEC, 2000. 408 p. Resenhado por Carlos Benedito Martins. A formação de um sistema de ensino superior de massa. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 17, n. 48, fev. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v17n48/13956.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. Controladoria: um estudo exploratório do seu atual estágio de desenvolvimento no Rio Grande do Sul. **Revista do Conselho**

Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 114, p. 25-35, out. 2003.

TACHIZAWA, Takeshy; ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de. **Gestão de instituições de ensino**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo, Ed. Univ. Empresa, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

VARIZO, Zaíra da Cunha Melo. **Universidade brasileira**: problemas e perspectivas. Apostila do Curso de Especialização da Faculdade de Goiás - Universidade Estácio de Sá. Goiânia, 2004.

VASCONCELOS, Antonelyr Maria Barbosa de. A importância da Contabilidade gerencial e do novo contador para a administração. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. **Anais...** Disponível em <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/>>. Acesso em 20 nov. 2004.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. Implantação do processo orçamentário nas organizações: uma abordagem prática. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 145, p. 55-71, jan./fev. 2004

VIEIRA, Samira Augusta; RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Relatórios contábeis gerado pela Controladoria para o controle de gestão: um estudo de caso em um empresa de construção civil. **Pensar Contábil**: Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 44-50, fev./abr. 2004.

WANDERLEY, Luiz Eduardo W. **O que é universidade**. São Paulo: Brasiliense, 1999. (Primeiros passos).

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

OBRAS CONSULTADAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisa de survey**. Tradução de Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.

BANKER, Rajiv D.; CHANG, Hsihui; PIZZINI, Mina J. The balanced scorecard: judgment effects of performance measures linked to strategy. **The Accounting review**, Sarasota, v. 79, n. 1, p. 1-23, 2004.

BEUREN, Ilse Maria et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Rozany Ipaves. **Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Projetos de pesquisas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIETZMANN, Miles. Guest editorial to international conference on advances in accounting-based valuation. **Accounting & business research**, London, v. 34, n. 4, p. 275-276, 2004.

GOMES, Carlos Francisco. **Proposta de um modelo integrado de mensuração e avaliação de desempenho organizacional para uma universidade stricto sensu**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Lúcio de Souza; SILVA, Amauri Jorge Macedo da. **Seminário de Controladoria**. Apresentado a FECAP na disciplina Controladoria. São Paulo, 2004.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J de S. **Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na Controladoria**. [1999?] Disponível em: <www.gecon.com.br/down-artigos.asp>. Acesso em: 24 maio 2004.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, risco e controles internos: a emergência de um novo modelo de Controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 34, p. 7-22, jan./abr. 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MULLER, Iron Augusto. **Proposta de um modelo de gestão econômica para instituições de ensino superior com a utilização do balanced scorecard: um estudo de caso nas faculdades porto-alegrenses**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos de Controladoria que contribuem para eficácia gerencial**. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais**. 8. ed. São Paulo: Atlas: 2002.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; BASSO, Leonardo Fernando Cruz; SILVA, Marcos Alessandrno da. Indicadores de desempenho como direcionadores de valor. **Revista de administração contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 1, p. 37-65, jan./mar. 2003.

PEREIRA, Aline Carla Afonso. **O desenvolvimento das instituições de ensino superior no Brasil, no nível de graduação, no contexto do plano de reforma do estado brasileiro**. Dissertação (Mestrado em administração de empresas) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 36, p. 7-20, set./dez. 2004.

SANTOS, Luiz Paulo Guimarães dos. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior – uma abordagem da gestão econômica. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 86-99, jan./abr. 2002.

SILVA JÚNIOR, Ovídio F. P da. **Avaliando os sistemas de informações executivas nos processos decisórios das instituições universitárias brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

SOUSA, Evandro Rafael Ascencio de. **Um estudo dos modelos de gestão utilizados nas pequenas empresas**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2003.

SOUZA, Luiz Carlos. **A Controladoria e a implantação de sistemas integrados de gestão – ERP**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2003.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL Roman L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

WHITE, Larry. Management Accountants and enterprise risk management. **Strategic Finance**, Montvale, v.86, n. 5, p. 6/7, nov. 2004. Disponível em: <<http://www.imanet.org/ima/sec.asp?TRACKID=&CID=1432&DID=2952>>. Acesso em: 31 maio 2005.

APÊNDICE A – Carta de apresentação da pesquisa

Prezado (a) Diretor/Gestor (a)

Esta pesquisa destina-se à coleta de dados para a elaboração da Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica da UniFECAP – Centro Universitário Alvaros Penteados, do mestrando de Goiânia-Go LÚCIO DE SOUZA MACHADO, sob a orientação o Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil, para a qual sua colaboração é vital para conclusão da pesquisa

O público alvo desta pesquisa é os Dirigentes de Instituições de Ensino Superior Privadas, no que tange a utilização de relatórios/informações gerados pela Controladoria, sendo esta focada nas áreas contábil e financeira da organização. O objetivo da pesquisa é identificar o estágio da Controladoria nestas duas áreas, no fornecimento de relatórios para tomada de decisão do período de 2000 a 2004.

Para tanto solicito a gentileza da colaboração de V. Sa. em responder o questionário que envio anexo, cujo preenchimento é imprescindível para a conclusão da pesquisa e, por conseguinte, para a defesa da dissertação.

Friso na oportunidade que os dados e **informações prestadas são confidenciais e serão tratados de forma conjunta, preservando a identidade dos colaboradores.**

As respostas podem ser enviadas preferencialmente para:

LÚCIO DE SOUZA MACHADO

Rua T-30, n. 1092, Setor Bueno, Goiânia-GO. CEP: 74.210-060

Ou via E-mail: luciosmachado@terra.com.br

Também, coloco-me a disposição para quaisquer esclarecimentos sobre o questionário, através do telefone celular (62) 9975-4552 ou comercial 285-4008.

Atenciosamente.

Lúcio de Souza Machado	Prof. Dr. Antônio de Loureiro Gil
Mestrando	Orientador da Pesquisa

APÊNCIDE B – Questionário de pesquisa

UNIFECAP – CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRANDO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
ORIENTADOR: PROF. DR. ANTÔNIO DE LOUREIRO GIL
MESTRANDO: LÚCIO DE SOUZA MACHADO
OBJETO DE ESTUDO: INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PRIVADAS DA
GRANDE GOIÂNIA

O questionário de pesquisa se divide em três partes: a primeira busca identificar dados sobre a Instituição de ensino superior pesquisada, a segunda busca identificar a percepção do gestor da IES sobre conceitos de Controladoria (finanças e Contabilidade) no tocante a geração de informações, via relatórios obrigatórios e gerenciais, e, a terceira, busca levantar o estágio da Controladoria seguindo as afirmativas da segunda parte.

1ª PARTE

Na IES existe um departamento de Controladoria?

<input type="checkbox"/>	SIM
<input type="checkbox"/>	NÃO

Quantos cursos têm a IES?

<input type="checkbox"/>	De 1 a 3 cursos
<input type="checkbox"/>	De 4 a 6 cursos
<input type="checkbox"/>	De 7 a 10 cursos
<input type="checkbox"/>	Mais de 10 cursos

Quantos alunos têm a IES?

<input type="checkbox"/>	Até 500 alunos
<input type="checkbox"/>	De 500 a 1000 alunos
<input type="checkbox"/>	De 1001 a 5000 alunos
<input type="checkbox"/>	Mais de 5000 alunos

2ª PARTE

As questões seguintes buscam caracterizar o entendimento da gestão quanto à função Controladoria no tocante à geração de informações para decisão, pelas áreas de Contabilidade e finanças. Assinale (1) se concorda; (2) indiferente; (3) se discorda.

Nº	Afirmativas	Resp.
1	Toda empresa tem uma missão formal, respaldada na crença e valores trazidos pelos seus idealizadores.	
2	O objetivo de qualquer Organização é garantir sua continuidade operacional com foco na otimização do lucro e para tanto necessita gerenciar com sucesso seus recursos materiais, financeiros e humanos.	
3	A Controladoria pode ser entendida como a área que reúne os dados gerados nos vários setores, transformando-os em informações úteis aos gestores.	
4	Os demonstrativos contábeis obrigatórios tais como: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, são imprescindíveis para a gestão.	
5	As informações como balancetes mensais, relatórios de movimentação de disponibilidades (caixa, bancos, aplicações financeiras) são importantes para tomada de decisão.	
6	O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.	
7	As informações processadas com atraso, digamos 1, 2 ou até mais meses, podem trazer consequências indesejadas ao processo decisório.	
8	Apenas os balancetes mensais e informações de cunho fiscal, além do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, suprem as necessidades da gestão.	
9	A Contabilidade fornece seus relatórios somente a Alta direção, ficando de fora do processo de decisão, os gestores de graduação, pós-graduação, extensão, etc.	
10	Uma IES, não precisa ter um planejamento financeiro para otimizar seu resultado, bastando apenas à habilidade dos principais administradores no gerenciamento dos recursos financeiros.	
11	O orçamento empresarial completo ou em partes podem trazer melhores resultados gerenciais, tendo em vista permitir aos gestores acompanhamento dos resultados alcançados com aqueles preconcebidos.	
12	A Controladoria intitulada finanças, fornece subsídios envolvendo plano orçamentário para as várias áreas da IES como: plano de marketing e vendas, plano de compras, plano de custos, plano de despesas, etc.	
13	Os relatórios de análise de custo como custo do serviço prestado, custo de cada curso, ponto de equilíbrio (momento em que as receitas igualam aos custos), margem de contribuição, podem ser classificados como ótimos elementos para tomada de decisão.	
14	A área de finanças deve fornecer constantemente dados inerentes a formação do preço de mensalidades/taxas dos vários cursos ministrados pela IES, seja de graduação, pós-graduação e extensão.	
15	A Controladoria de finanças processa relatórios contendo rentabilidade de cada atividade fim, bem como das atividades meio.	
16	Os relatórios financeiros - movimentação de tesouraria, são processados diariamente/mensalmente. Isto é, o gestor tem essas informações diariamente/mensalmente.	
17	São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).	
18	O sucesso da empresa depende exclusivamente da capacidade de decisão do gestor, de sua visão generalista, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladoria de Contabilidade e finanças.	
19	A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações.	

3ª PARTE

As afirmativas constantes da parte 2 buscaram identificar o pensamento do gestor acerca da importância da Controladoria, bem como sua participação ativa na geração de subsídios ao processo decisório. Na seqüência, serão feitas algumas questões objetivando identificar o estágio da Controladoria na IES, notadamente quanto ao fornecimento de relatórios pelas áreas contábil e financeira.

Nº	Questões	SIM	NÃO
1	A Contabilidade da IES está atualizada?		
2	A Contabilidade da IES é processada internamente?		
3	A Contabilidade fornece seus relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado?		
4	Todas as demonstrações contábeis são encaminhadas a direção nesta data?		
5	A Contabilidade elabora outras demonstrações além do Balancete Mensal, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Período?		
	No caso de resposta SIM, marque qual demonstrativo são processados:		
	Demonstração das origens e aplicações de recursos;	()	
	Demonstração da mutação do patrimônio líquido	()	
	Demonstração do valor agregado - DVA	()	
	Demonstração de fluxo de caixa	()	
	Livro Caixa	()	
	Outras (A)	()	
	(A) Descrever quais:		
6	A Contabilidade fornece relatórios sobre a parte tributária da IES, mensalmente?		
7	O setor contábil participa de decisões ao nível de Diretoria?		
8	A IES tem uma Contabilidade de custos?		
	No caso de resposta positiva (SIM) marque quais relatórios são processados e encaminhados aos dirigentes: (pode marcar todas as alternativas, nas quais a IES se enquadra)		
	• Relatório de custos de cada curso da IES.	()	
	• Relatório de resultado por unidade de negócio ou seja resultado de cada curso de graduação, pós-graduação, extensão.	()	
	• Relatório de análise de custo: margem de contribuição, capacidade ociosa de prestação de serviços; ponto de equilíbrio por curso	()	
	• Relatório com a definição de prováveis preços de vendas, isto é, com preço das mensalidades, com sustentação nos dados de custos.	()	
	• Outros (B)	()	
	(B) - Descrever quais:		
9	Existe relatório contemplando a análise de custo de cada unidade de negócio (cursos de graduação, pós-graduação, extensão, etc), que auxiliam a gestão na tomada de decisões.		
10	A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira da IES?		
11	O setor de finanças/tesouraria fornece demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa?		
12	A gestão preocupa-se em estabelecer um plano estratégico e operacional para a IES?		
13	Há orçamento empresarial na IES (plano de receitas, despesas, caixa, custo, dentre outros)?		
14	Existe um acompanhamento mensal dos resultados obtidos?		
15	Um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneizar		

	as informações processadas pelas áreas de Contabilidade e finanças?		
16	A IES tem um sistema de informações contábeis e financeiras?		
17	A IES utiliza-se de tecnologia da informação para gerarem seus relatórios contábeis e financeiros (sistemas integrados)?		
18	Em qual dos itens abaixo a sua Instituição de Ensino Superior se enquadra para confecção dos relatórios contábeis e financeiros? () planilhas excel e em editor de texto word . () extraído de sistemas independentes (modulares). () gerado diariamente, pois os softwares são integrados .		