

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
NÍVEL DE MESTRADO**

**JADIR ROBERTO DITTADI**

**PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS NO PROCESSO DE GESTÃO DE  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR ESTABELECIDAS NO ESTADO DE  
SANTA CATARINA**

**São Leopoldo**

**2008**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

JADIR ROBERTO DITTADI

PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS NO PROCESSO DE GESTÃO DE  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR ESTABELECIDAS NO ESTADO DE  
SANTA CATARINA

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

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza

São Leopoldo  
2008

D615p Dittadi, Jadir Roberto  
Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de  
Instituições de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa  
Catarina/ por Jadir Roberto Dittadi-- 2008.  
208 f. : il. ; 30cm.

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos,  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2008.  
“Orientação: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza; Centro de Ciências  
Econômicas.”

1. Controladoria - Prática. 2. Instituições de Ensino Superior - Santa  
Catarina. 3. Controladoria - Processo - gestão. I. Título.

CDU 657.633

Jadir Roberto Dittadi

PRÁTICAS DE CONTROLADORIA ADOTADAS NO PROCESSO DE GESTÃO DE  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR ESTABELECIDAS NO ESTADO DE  
SANTA CATARINA

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

Aprovado em 29 de Setembro de 2008.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Ernani Ott - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

---

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

---

Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto - Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

---

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

Visto e permitida a impressão

São Leopoldo,

---

Prof. Dr. Ernani Ott  
Coordenador Executivo PPG em Ciências Contábeis

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que esteve comigo em todas as viagens de Santa Catarina à cidade de São Leopoldo, e que nunca deixou de me proteger.

A minha família, que esteve sempre presente, a minha filha Vitória e a minha esposa Loreci, pela compreensão e carinho, que, no conjunto, representam o meu porto seguro.

Aos meus pais, Primo Segundo Dittadi e Ângela Camatti Dittadi, pelo apoio e carinho que recebi. Da mesma forma, ao sogro, Vilson Passaglia, e à sogra, Gema Passaglia.

Ao professor, Dr. Marcos Antonio de Souza, orientador desta pesquisa, pela dedicação, comprometimento e profissionalismo na orientação segura, pois sem esses elementos não teria sido possível a realização da Dissertação. Sinceramente, obrigado.

Aos professores membros da banca examinadora – Prof. Dr. Ernani Ott, Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl e Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, por emprestarem seus conhecimentos para avaliação e sugestões deste estudo.

Aos professores do mestrado em Ciências Contábeis, pelos ensinamentos repassados e pela oportunidade de conviver com tão seletivo grupo.

Aos dirigentes e colegas professores do Colegiado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, Campus de São Miguel do Oeste, pelo apoio e pela confiança.

Aos gestores das Instituições de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina, participantes da pesquisa que, pela colaboração, possibilitaram que este estudo se tornasse uma realidade.

Aos colegas do mestrado, pela amizade, cooperação e coleguismo ao longo do curso. Em especial, ao colega Cesar José Collet, pela parceria e troca de idéias.

Aos amigos, Antônio M. da Silva Carpes e Rita Carpes, Marli Braun, Roberto Aurélio Merlo e Maiquel Nataly Wormesbecker Merlo, pelas sugestões e suporte nos momentos mais precisos.

E, não menos importante, à equipe da Secretaria de Pós-Graduação do Centro de Ciências Econômicas da UNISINOS, em especial, à Ana Zilles, pelo profissionalismo e atenção disponibilizada em todos os momentos.

E a todos aqueles que de uma forma ou de outra me auxiliaram nessa caminhada.

## RESUMO

Esta pesquisa objetiva investigar a utilização de práticas de controladoria pelas Instituições de Ensino Superior (IES) estabelecidas no estado de Santa Catarina, como suporte ao processo de gestão. A pesquisa foi conduzida por meio de levantamento (*survey*) e caracteriza-se como descritiva quanto aos objetivos e predominantemente quantitativa quanto à abordagem do problema. A população do estudo, após alguns ajustes realizados, consistiu de 67 IES. Um questionário eletrônico foi elaborado para elas, sendo disponibilizado pela internet. A amostra é composta pelas IES que responderam ao questionário eletrônico. Dos 67 questionários enviados, 36 retornaram respondidos, representando um percentual de 53,7%. Para análise dos dados, foram usadas, principalmente, a estatística descritiva, tabulação cruzada e o coeficiente de correlação. As práticas pesquisadas foram: planejamento estratégico, orçamento operacional, cobrança quanto ao atingimento das metas previstas no orçamento operacional, ponto de equilíbrio (*Break-Even Point*), fluxo de caixa, planejamento tributário, *Balanced Scorecard* (BSC), indicadores não-financeiros e avaliação e controle de serviços terceirizados. De forma geral, os dados da pesquisa evidenciam haver semelhança na utilização de práticas de controladoria entre as IES comunitárias/confessionais/filantrópicas e públicas municipais e as instituições universitárias. Constatou-se também que as instituições privadas particulares mimetizam as não-universitárias quanto à utilização das referidas práticas. O coeficiente de correlação, calculado para verificar a correlação entre o desempenho econômico declarado e a utilização de práticas de controladoria, aponta a existência de correlação significativa entre algumas variáveis das instituições privadas particulares e não-universitárias.

**Palavras-chave:** Práticas de Controladoria. Processo de Gestão. Instituições de Ensino Superior estabelecidas no estado de Santa Catarina.

## ABSTRACT

This research aims to investigate the use of practices for controlling the Higher Education Institutions (IES) established in the state of Santa Catarina, to support the management process. The search was carried out through survey and is characterized as descriptive as to the objectives and predominantly quantitative regarding the problem approach. The study population, after some adjustments, consisted of 67 IES. An electronic questionnaire was prepared for them and made available on Internet. The sample is composed by IES that answered the questionnaire electronically. From the 67 questionnaires, 36 were sent back answered, representing a percentage of 53.7%. For analysis of the data were used, mainly, the descriptive statistics, cross tabulation and correlation coefficient. The practices investigated were: strategic planning, operational budget, charging on the achievement of the goals envisaged in the operational budget, Break-Even Point, cash flow, tax planning, Balanced Scorecard (BSC), non-financial indicators, and evaluation and control of outsourced services. In general, data from the survey show there is similarity in the use of controlling practices among community / religious / philanthropic and municipal public IESs and the universities. It was also noticed that the private institutions mimic the non-university ones on the use of such practices. The correlation coefficient, calculated to verify the correlation between the declared economic performance and the use of practices for controlling, indicates that there is significant correlation between some variables of private and non-academic institutions.

**Key words:** Controlling Practices. Management Process. Higher Education Institutions established in the state of Santa Catarina.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Delimitação da Pesquisa .....	22
Figura 2 - Dinâmica de Instituições Privadas de Ensino Superior .....	33
Figura 3 - Estrutura do Sistema Educacional Brasileiro .....	46
Figura 4 - Matriz de Posicionamento de IES .....	49
Figura 5 - Relações Organizacionais em Governança Universitária .....	67
Figura 6 - Processo de Gestão Integrado com o Sistema de Informação de Controladoria.....	75
Figura 7 - O Modelo Steiner de Planejamento Estratégico.....	80
Figura 8 - Dimensões do Orçamento Universitário.....	86
Figura 9 - Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i> .....	100
Figura 10 - Mapa Estratégico Genérico de como a Organização Cria Valor.....	102

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Crescimento do Número de IES no Brasil por Categoria Administrativa de 1997 – 2006.....	17
Gráfico 2 - Crescimento do Número de IES em Santa Catarina por Categoria Administrativa de 1997 – 2006.....	17
Gráfico 3 - Evolução do Número de Cursos de Graduação Oferecidos por IPES no Brasil de 1999 – 2006.....	47
Gráfico 4 - IES que Combatem a Evasão <i>versus</i> Descontos por Turnos.....	139
Gráfico 5 – Média de Utilização de Indicadores Não-Financeiros de IES por Organização Acadêmica.....	160

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos Empíricos sobre o Processo de Gestão das IPES Realizados em Santa Catarina.....	24
Quadro 2 - Caracterização das Categorias Administrativas das IPES.....	36
Quadro 3 - Caracterização das Organizações Acadêmicas Não-universitárias.....	42
Quadro 4 - Interpretação da Matriz de Posicionamento de IES .....	50
Quadro 5 - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Estácio Participações S/A no Mercado Brasileiro.....	57
Quadro 6 - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Anhanguera Educacional S/A no Mercado Brasileiro .....	58
Quadro 7 - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Kroton e SEB no Mercado Brasileiro.....	59
Quadro 8 - Razões Determinantes do Despertar da Governança Corporativa.....	65
Quadro 9 - Companhias Abertas de Serviços Educacionais no Brasil .....	65
Quadro 10 - Alguns Pontos Importantes do Planejamento Estratégico da IES .....	81
Quadro 11 - Dimensão 10 da Avaliação Externa – Sustentabilidade Financeira.....	87
Quadro 12 - Modelos ou Sistemas de Medição de Desempenho .....	104
Quadro 13 - Indicadores Não-Financeiros de IES.....	105
Quadro 14 - Achados Empíricos sobre a Utilização de Práticas de Controladoria e Contabilidade Gerencial nas Organizações Empresariais.....	106
Quadro 15 - Estudos Empíricos sobre o Processo de Gestão das IPES.....	107
Quadro 16 - Perspectiva do Suporte Financeiro.....	108
Quadro 17 - Alguns Fatores de Gestão Pesquisados por Flores (2005) .....	110
Quadro 18 - Informações Necessárias aos Gestores que o Sistema de Custos não Fornece nas IES.....	112

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alunos Matriculados e Concluintes em Cursos de Graduação Presenciais no Estado de Santa Catarina em 2006.....	23
Tabela 2 - Instituições de Ensino Superior por Organização Acadêmica em Santa Catarina e Brasil - 1996 a 2006.....	44
Tabela 3 - Número de Instituições Públicas e Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil – 2006.....	54
Tabela 4 - Número de Instituições Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil por Organização Acadêmica – 2006.....	55
Tabela 5 - Instituições Universitárias e Não-Universitárias Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil – 2006.....	55
Tabela 6 - Evolução do Número de Alunos de Graduação em IPES no Brasil - 1999 a 2006.....	56
Tabela 7 - Resultado Econômico e Nível de Concorrência .....	111
Tabela 8 - Caracterização dos Sistemas de Custos nas IES .....	111
Tabela 9 - Utilização dos Sistemas de Custos nas Fases do Processo de Gestão pelas IES ..	112
Tabela 10 – Número de IES Estabelecidas no Estado de Santa Catarina por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	117
Tabela 11 - Seleção da População das IES Privadas e Públicas Municipais Estabelecidas no Estado de Santa Catarina.....	120
Tabela 12 - Localização das IES por Região no Estado .....	120
Tabela 13 - Regras Práticas sobre o Valor do Coeficiente de Correlação .....	125
Tabela 14 - População e Amostra por Região no Estado.....	127
Tabela 15 - Categoria Administrativa <i>versus</i> Organização Acadêmica .....	128
Tabela 16 - Ano de Criação das IES por Categoria Administrativa.....	129
Tabela 17 - Dados Gerais das IES por Categoria Administrativa .....	130
Tabela 18 - Indicadores das Gerais das IES por Categoria Administrativa.....	130
Tabela 19 - Cargos Ocupados pelos Respondentes da Pesquisa .....	132
Tabela 20 - Tempo de Atuação dos Respondentes na IES e no Cargo.....	133
Tabela 21 - Formação Acadêmica dos Respondentes (Graduação) .....	133
Tabela 22 - Formação Acadêmica dos Respondentes (Pós-Graduação) .....	134
Tabela 23 - Concorrência e Preços no Ambiente das IES por Categoria Administrativa .....	136

Tabela 24 - Existência de Programa de Combate à Evasão nos Cursos por Categoria Administrativa.....	139
Tabela 25 - Causas Alegadas da Evasão nos Cursos .....	140
Tabela 26 - Percentual da Receita Advinda do Estudante por Categoria Administrativa .....	141
Tabela 27 - Outras Fontes de Receita por Categoria Administrativa .....	142
Tabela 28 - Adoção do processo de Planejamento Estratégico por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	144
Tabela 29 – Posicionamento das IES que não adotam Planejamento Estratégico .....	144
Tabela 30 - Participação dos Gestores na Elaboração do Planejamento Estratégico .....	144
Tabela 31 - Produtos Obtidos do Processo de Planejamento Estratégico.....	145
Tabela 32 – Planejamento Estratégico como Instrumento de Suporte à Gestão .....	146
Tabela 33 - Adoção do Orçamento Operacional .....	147
Tabela 34 - Orçamento Operacional nas IES: Períodos, Peças Orçamentárias, Nível de detalhamento e Participação dos Gestores no Processo.....	148
Tabela 35 – Orçamento Operacional como Suporte à Gestão por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	150
Tabela 36 - Ponto de Equilíbrio por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica ..	151
Tabela 37 - Adoção do Fluxo de Caixa por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	152
Tabela 38 - Período de Acompanhamento do Fluxo de Caixa.....	153
Tabela 39 - Adoção do Planejamento Tributário por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	153
Tabela 40 - Utilização do Planejamento Tributário como Instrumento de suporte a gestão por Categoria Administrativa .....	154
Tabela 41 - Estratégias Avaliadas no Processo de Planejamento Tributário .....	154
Tabela 42 - Adoção do <i>Balanced Scorecard</i> por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	155
Tabela 43 – Motivos para a Não Adoção do <i>Balanced Scorecard</i> por Categoria Administrativa.....	156
Tabela 44- Utilização do BSC como Instrumento de Suporte à Gestão por Categoria Administrativa.....	158
Tabela 45 - Utilização de Indicadores Não-Financeiros de IES por Categoria Administrativa.....	159

Tabela 46 - Análise da Correlação de Pearson entre Práticas de Controladoria e Indicadores Não-Financeiros de IES - Privadas Particulares.....	161
Tabela 47 - Análise da Correlação de Pearson entre Práticas de Controladoria e Indicadores Não-Financeiros de IES - C/C/F/PM .....	162
Tabela 48 - Adoção de Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	163
Tabela 49 - Atividades Terceirizadas por Categoria Administrativa .....	163
Tabela 50 - Comparação de Pesquisas sobre Atividades Terceirizadas .....	164
Tabela 51 - Controle e Avaliação dos Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa.....	165
Tabela 52 - Ocorrência de Internalização de Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	165
Tabela 53 - Atividades Terceirizadas que Foram Internalizadas por Categoria Administrativa.....	166
Tabela 54 - Causas Alegadas para Internalização de Atividades Terceirizadas por Categoria Administrativa.....	166
Tabela 55 - Adoção de Sistemas Informatizados Integrados por Categoria Administrativa .	167
Tabela 56 - Práticas de Controladoria Mais Utilizadas nos Últimos 3 Anos (2005 a 2007) por Categoria Administrativa .....	169
Tabela 57 - Práticas de Controladoria com Pretensão de Adoção para 2008 por Categoria Administrativa.....	170
Tabela 58 - Desempenho Econômico e Financeiro por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	172
Tabela 59 - Desempenho Econômico nos Últimos 3 Anos por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	173
Tabela 60 - Análise da Correlação de Pearson entre Desempenho Econômico Declarado e Práticas de Controladoria por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	174
Tabela 61 - Oferta de Cursos de Capacitação para Gestores de IES por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	175
Tabela 62 - Posicionamento das IES sobre Oferta de Cursos de Capacitação para Gestores por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	176
Tabela 63 - Níveis de Cursos Oferecidos para Capacitação de Gestores de IES por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica.....	176

## LISTA DE ABREVIATURAS

BSC	- <i>Balanced Scorecard</i>
C/C/F/PM	- Instituições de Ensino Superior Comunitárias/Confessionais/Filantrópicas e Públicas Municipais
ENADE	- Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
IES	- Instituições de Ensino Superior
IMES	- Instituições Municipais de Ensino Superior
INEP	- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPES	- Instituições Privadas de Ensino Superior
LDB	- Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	- Ministério da Educação
PE	- Planejamento Estratégico
OO	- Orçamento Operacional
PP	- Instituições de Ensino Superior Privadas Particulares
PROUNI	- Programa Universidade para Todos

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.2 OBJETIVOS.....	21
<b>1.2.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>21</b>
1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	22
1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	24
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	27
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>29</b>
2.1 CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR .....	29
<b>2.1.1 Quanto à Categoria Administrativa .....</b>	<b>30</b>
2.1.1.1 Relações entre mantenedoras e mantidas .....	31
2.1.1.2 Categorias administrativas das Instituições Privadas de Ensino.....	33
<b>2.1.2 Quanto à Organização Acadêmica .....</b>	<b>39</b>
2.1.2.1 Instituições universitárias .....	40
2.1.2.2 Instituições não-universitárias .....	42
<b>2.1.3 Cursos e Programas de Formação Superior .....</b>	<b>46</b>
<b>2.1.4 Posicionamento Frente ao Crescimento da Educação Superior .....</b>	<b>47</b>
2.2 A EDUCAÇÃO SUPERIOR PRIVADA COMO NEGÓCIO .....	51
<b>2.2.1 A Consolidação do Setor de Ensino Superior Privado.....</b>	<b>54</b>
<b>2.2.2 Economia de Escala no Setor de Ensino Superior Privado .....</b>	<b>61</b>
<b>2.2.3 A Governança Corporativa em Instituições Privadas de Ensino Superior.....</b>	<b>63</b>
2.3 MODELO DE GESTÃO .....	68
2.4 PROCESSO DE GESTÃO .....	73
<b>2.4.1 Planejamento Estratégico .....</b>	<b>75</b>
2.4.1.1 Estratégia empresarial .....	77
2.4.1.2 O processo de planejamento estratégico.....	78
<b>2.4.2 Orçamento Operacional.....</b>	<b>82</b>
2.4.2.1 Orçamento operacional e processo de gestão .....	82
2.4.2.2 Orçamento operacional nas IES .....	84
<b>2.4.3 Execução.....</b>	<b>88</b>



<b>2.4.4 Controle</b> .....	<b>89</b>
2.5 OUTROS PROCESSOS E FERRAMENTAS DE GESTÃO .....	91
<b>2.5.1 Planejamento Tributário</b> .....	<b>91</b>
<b>2.5.2 Terceirização</b> .....	<b>94</b>
<b>2.5.3 Ponto de Equilíbrio nas Relações Custo-Volume-Lucro</b> .....	<b>96</b>
<b>2.5.4 Fluxo de Caixa</b> .....	<b>98</b>
<b>2.5.5 <i>Balanced Scorecard</i></b> .....	<b>100</b>
<b>2.5.6 Indicadores Não-Financeiros</b> .....	<b>102</b>
2.6 ESTUDOS SOBRE a UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DE IES.....	106
<b>2.6.1 Indicadores de Performance em Instituições Universitárias Autogeridas (KELM, 2003)</b> .....	<b>107</b>
<b>2.6.2 Fatores de Gestão que Influenciam o Desempenho das IES Comunitárias Catarinenses (FLORES, 2005)</b> .....	<b>109</b>
<b>2.6.3 Utilização dos Sistemas de Custos pelas IES do Sistema ACADE em Santa Catarina (MENEGAT, 2006)</b> .....	<b>110</b>
2.7 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO .....	113
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>114</b>
3.1 O MÉTODO .....	114
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	114
<b>3.2.1 Quanto aos Objetivos</b> .....	<b>115</b>
<b>3.2.2 Quanto à Abordagem do Problema</b> .....	<b>115</b>
<b>3.2.3 Quanto aos Procedimentos Técnicos</b> .....	<b>116</b>
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	116
3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS .....	121
3.5 EXECUÇÃO DA COLETA DE DADOS.....	122
3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS .....	124
3.7 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	125
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>126</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS IES PESQUISADAS .....	126
<b>4.1.1 Localização das IES por Região no Estado</b> .....	<b>127</b>
<b>4.1.2 Amostra por Categoria Administrativa versus Organização Acadêmica</b> .....	<b>127</b>
<b>4.1.3 Ano de Criação das IES por Categoria Administrativa</b> .....	<b>128</b>
<b>4.1.4 Dados Gerais das IES por Categoria Administrativa</b> .....	<b>129</b>

4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	131
4.3 AMBIENTE DAS IES .....	135
<b>4.3.1 Concorrência e Preços no Ambiente das IES.....</b>	<b>136</b>
<b>4.3.2 Causas da Evasão nos Cursos.....</b>	<b>138</b>
<b>4.3.3 Fontes de Receitas das IES.....</b>	<b>141</b>
4.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NAS IES .....	143
4.5 ORÇAMENTO OPERACIONAL NAS IES.....	146
4.6 OUTROS PROCESSOS E FERRAMENTAS DE GESTÃO.....	151
<b>4.6.1 Ponto de Equilíbrio .....</b>	<b>151</b>
<b>4.6.2 Fluxo de Caixa.....</b>	<b>152</b>
<b>4.6.3 Planejamento Tributário .....</b>	<b>153</b>
<b>4.6.4 <i>Balanced Scorecard</i>.....</b>	<b>155</b>
<b>4.6.5 Indicadores Não-Financeiros .....</b>	<b>158</b>
4.7 SERVIÇOS TERCEIRIZADOS .....	162
4.8 SISTEMAS INFORMATIZADOS.....	167
4.9 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA MAIS UTILIZADAS .....	169
4.10 DESEMPENHO ECONÔMICO .....	171
4.11 OFERTA DE CURSOS DE FORMAÇÃO E/OU ATUALIZAÇÃO PARA GESTORES DE IES .....	175
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>178</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	178
5.2 RECOMENDAÇÕES .....	181
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>182</b>
<b>APÊNDICE A – Questionário .....</b>	<b>199</b>
<b>APÊNDICE B – Primeira correspondência enviada .....</b>	<b>205</b>
<b>APÊNDICE C – Segunda correspondência enviada.....</b>	<b>206</b>
<b>ANEXO A - Carta de apresentação da UNISINOS.....</b>	<b>207</b>
<b>ANEXO B – Correspondência enviada pela AMPESC .....</b>	<b>208</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, se descreve o contexto das recentes transformações no âmbito das Instituições de Ensino Superior (IES), considerando as exigências de um modelo de gestão profissionalizado e amparado por processo de gestão voltado ao planejamento e controle do resultado econômico. Além disso, são descritos os objetivos, a delimitação e a justificativa da realização da pesquisa.

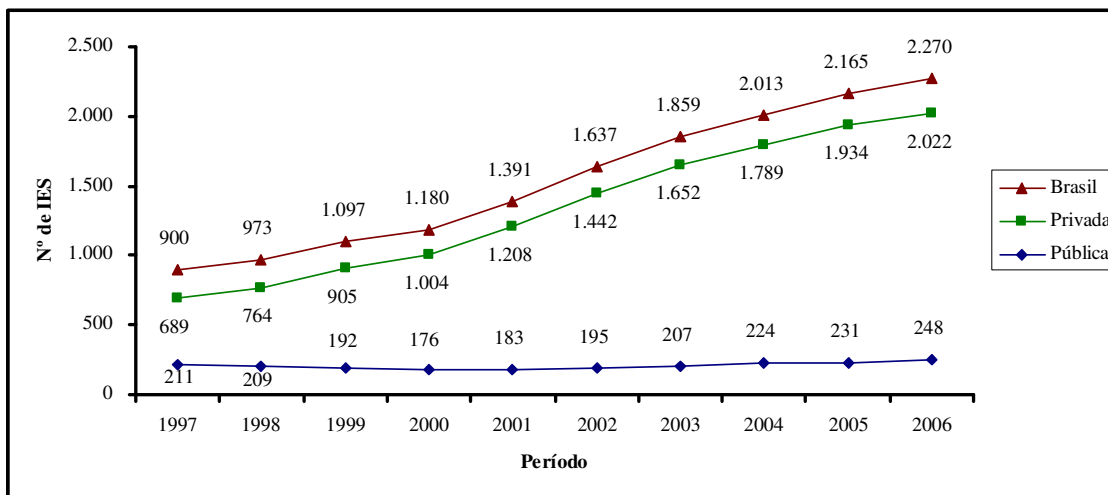
## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Desde o advento da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) – Lei 9.394/1996, o ensino superior no Brasil vem atravessando períodos de grandes transformações decorrentes de diversos fatores, como: a) expansão do número de instituições privadas; b) a multiplicação de novos cursos de graduação; c) o crescimento da educação à distância; e d) estudos para criação de novas universidades federais e suas extensões. Além disso, tem-se também o ingresso em 2007 de instituições de ensino privadas particulares na Bolsa de Valores de São Paulo<sup>1</sup> e o previsível acirramento da concorrência de mercado.

De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP), o número de Instituições de Ensino Superior (IES), por categoria administrativa, cresceu 152,2% no período de 1997 a 2006. Observa-se, no Gráfico 1 a seguir, que o crescimento de IES concentrou-se no setor privado e que isso representou um aumento de 193,5% em 10 anos.

---

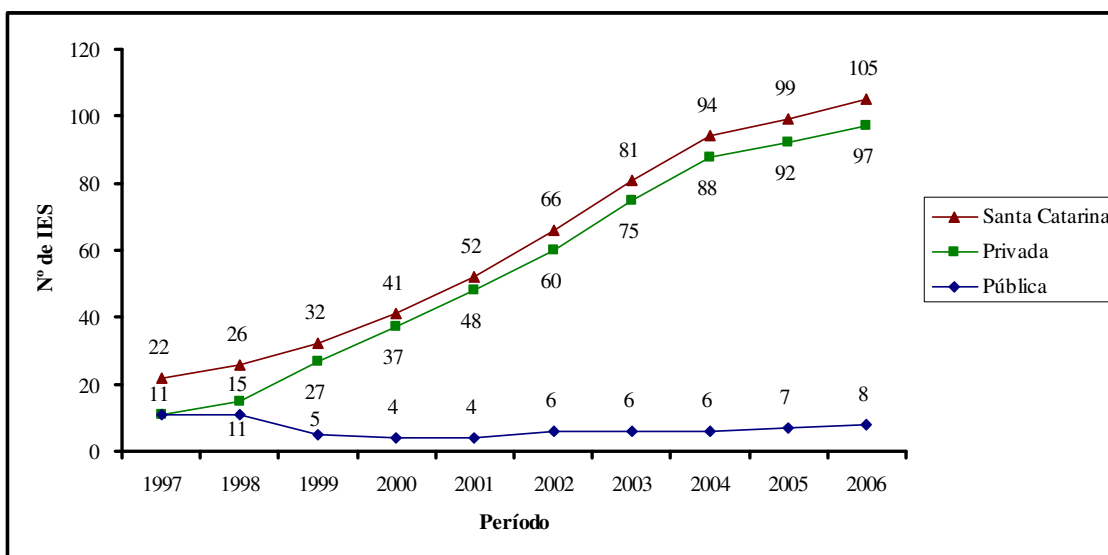
<sup>1</sup> Em março de 2007, a Anhanguera Educacional, de São Paulo, tornou-se a primeira IES brasileira a abrir capital em bolsa de valores. Logo em seguida, outras partiram para mesmo destino, como a Pitágoras (Kroton Educacional S/A), de Minas Gerais, a COC (SEB - Sistema Educacional Brasileiro S/A), de São Paulo, e a Estácio de Sá, do Rio de Janeiro (SANGHIKIAN, 2007).



**Gráfico 1** - Crescimento do Número de IES no Brasil por Categoria Administrativa de 1997 - 2006  
**Fonte:** INEP (2007)

Em Santa Catarina, estado de abrangência desta pesquisa, o crescimento foi ainda mais expressivo, visto que o número de instituições cresceu de 22, em 1997, para 105, em 2006, representando um aumento de 377,3% (Gráfico 2). Em termos percentuais, Santa Catarina teve um crescimento próximo ao dobro do crescimento nacional.

Com os dados do Gráfico 2, nota-se ainda que no setor público ocorreu decréscimo no número de instituições e que o crescimento intenso ocorreu no setor privado. Em 1997, o número de IES privadas e públicas era igual, ou seja, 11 instituições em cada segmento.



**Gráfico 2** - Crescimento do Número de IES em Santa Catarina por Categoria Administrativa de 1997 - 2006  
**Fonte:** INEP (2007)

Em relação a essa expressiva expansão do número de instituições privadas, Silva, Beuren e Silveira (2007) observam que as instituições públicas não conseguem suprir sozinhas, as necessidades de ensino superior no Brasil. Foi em função disso, segundo Lobo e Silva Filho (2007), um número maior de instituições de caráter privado foi autorizado a operar. Inicialmente, foram autorizadas as instituições privadas sem fins lucrativos e, na seqüência, foi autorizada a criação de IES com fins lucrativos. Assim, em decorrência desse caráter progressivo de criação de IES, provocou-se que a competição se instalasse com maior intensidade.

Embora não seja o foco central deste estudo abordar a concorrência em outro país, Kotler e Fox (1994, p.167), referindo-se ao sistema norte-americano de ensino superior, mencionam que no início da década de 1990

virtualmente, todas as instituições educacionais enfrentam concorrência, não obstante, há décadas, poucos administradores falam abertamente sobre isso. Geralmente, os educadores acreditam que a maioria das escolas, faculdades e universidades eram conceituadas e tinham algo a oferecer. Preferiam focar sobre si próprias e acreditavam que não competiam por alunos, professores e doadores. Concorrência soava como um assunto para negócios, não para educação.

Os autores afirmam que agora os administradores estão conscientes de que mesmo instituições de ensino poderosas não podem se dar ao luxo de ignorar a concorrência. A afirmativa feita por Kotler e Fox (1994) de que a concorrência não soava como assunto para educação apresentava-se como percepção daquela época. Atualmente, Tachizawa e Andrade (1999, p.22) apregoam uma nova realidade onde “[...] nenhuma IES, enfim, pode-se dar o luxo de descansar sobre seus louros; cada qual tem que inovar incessantemente para poder competir e sobreviver”. Essa percepção, atual, volta-se para os desafios em administrar uma IES como uma empresa que atua em um mercado sob concorrência acirrada.

Tal percepção, segundo Meyer Junior (2004), é decorrente da expressiva expansão do ensino superior privado brasileiro e do aumento de instituições e oferta de vagas, culminando no atual cenário de competição por alunos e com vários desafios para o setor, tais como os altos índices de evasão, inadimplência e ociosidade de vagas.

Embora a perspectiva de crescimento potencial do ensino superior brasileiro seja grande, na prática, a demanda não deverá crescer muito, com tendência para o superdimensionamento ou saturação no setor privado (PEREIRA, 2003; DALVI, 2005). Os dados oficiais do INEP (2007a) apontam para tal tendência ao indicarem as 881.192 vagas

não preenchidas no ano de 2006 em todo o Brasil. Em 2006, no setor privado, das 2.298.493 vagas abertas para ingressantes, nos cursos de graduação presenciais foram preenchidas 1.417.301, criando uma capacidade ociosa 38,3% apenas no ingresso, com tendência de elevação desse percentual caso o aluno não permaneça no ensino superior, ficando explícita a preocupação da relação existente entre a expansão e a ociosidade de vagas nesse setor.

Da mesma forma, essa preocupação volta-se para o âmbito deste estudo, ou seja, para o estado de Santa Catarina. Os dados do INEP (2007a) revelam que em 2006, nesse estado da federação, das 68.276 vagas oferecidas para ingressantes, em cursos de graduação presenciais do setor privado, foram preenchidas 51.855 vagas, criando uma capacidade ociosa de 24,1%. Isso pode representar uma falta de crescimento de aproximadamente 24% das receitas das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES).

Nas IES públicas catarinenses (federais, estaduais e municipais), constata-se duas realidades diferentes no ano de 2006, quanto aos ingressos nos cursos de graduação, conforme os dados do INEP (2007a). De um lado, as IES públicas federais e estaduais, com ociosidade praticamente nula, e de outro as públicas municipais, com índices de ociosidade superiores às IPES. Tal afirmação quanto às IES públicas municipais leva em consideração as 8.499 vagas não preenchidas (oferecidas 19.230 vagas e preenchidas 10.731), criando-se uma capacidade ociosa inicial de 44,2%. De forma oposta, nas IES públicas federais foram oferecidas 4.236 vagas e preenchidas 4.424; inexistindo, portanto, ociosidade. Na única IES pública estadual de Santa Catarina, das 2.204 vagas oferecidas para ingressantes, foram preenchidas 2.164, constatando-se uma baixa ociosidade da ordem de 1,81%.

Com base nos dados oficiais do ano de 2006 e tomando-se por referência as vagas não preenchidas em Santa Catarina, constata-se que as IES públicas municipais estão, tanto quanto as IPES, expostas à concorrência por vagas. Em virtude disso, Franco (2003, p.11) manifesta preocupação com o acesso e permanência do aluno no ensino superior nas IPES *versus* o resultado econômico das instituições, citando dois exemplos: “Há enormes despesas para conquista de novos alunos e deve haver preocupação concreta no sentido de se evitar a evasão”. O autor afirma que “no passado, os vestibulares deixavam algum resultado econômico. Atualmente, são momentos de despesas/investimentos”.

O crescimento do número de IPES e a ociosidade quanto às vagas ofertadas modificaram o mercado no estado de Santa Catarina, trazendo em seu bojo maior complexidade e desafios à gestão das IPES. Flores e Colossi (2004) alertam que o mercado exigirá das IPES um modelo de gestão com princípios da qualidade total, planejamento estratégico, marketing de relacionamento, conhecimento e controle dos custos, equilíbrio na

relação alunos x professores x funcionários técnicos, gestão administrativo-financeira e gestão acadêmica, apoiadas e integradas em tecnologia da informação.

Lobo (2006), referindo-se à crise (financeira) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, comenta que ela não surge de uma hora para a outra e, geralmente, é oriunda de duas causas principais: uma nova concorrência, mais forte e agressiva, e a acomodação dos órgãos de gestão, que não analisam as mudanças por que passa o setor e se recusam a entender que uma universidade privada é uma organização que, mesmo quando não tem fins lucrativos, precisa se planejar, analisar cenários, avaliar resultados e custos, e utilizar da melhor forma possível seus recursos humanos e materiais.

Nesse contexto, o mercado já exige das IPES, além de todos os cuidados com a gestão acadêmica, também um modelo de gestão profissionalizado, amparado por processo de gestão voltado ao planejamento e controle do resultado econômico. Muraro (2007) ratifica tal entendimento, argumentando que é necessária às IPES a adoção de um modelo de gestão adaptado às suas realidades estruturais, ou seja, um processo de gestão com planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamento operacional), execução e controle efetivo de planos que permitam uma gestão eficaz dos recursos e, também, flexibilidade em relação às mudanças ambientais.

A atividade de controle do resultado teria, na atuação da controladoria, a sustentação específica de que os gestores necessitariam, para a eficaz condução do desempenho econômico no processo de gestão das IES. Conforme Souza e Ott (2003), tal atividade contribuiria para a sua sustentável continuidade.

Diante do que foi exposto, da expansão e da relevância do segmento das IPES no estado de Santa Catarina, que competem entre si e frente às necessidades de sobreviver nesse mercado, que obriga as instituições a também adotarem mecanismos e processos de gestão voltados para resultados econômicos, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais são as práticas de controladoria adotadas no processo de gestão em instituições de ensino superior estabelecidas no estado de Santa Catarina?**

## 1.2 OBJETIVOS

Para viabilizar a solução do problema, pode-se considerar os objetivos da pesquisa da seguinte forma:

### 1.2.1 Objetivo Geral

Investigar a utilização de práticas de controladoria em Instituições de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina, como suporte ao processo de gestão.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

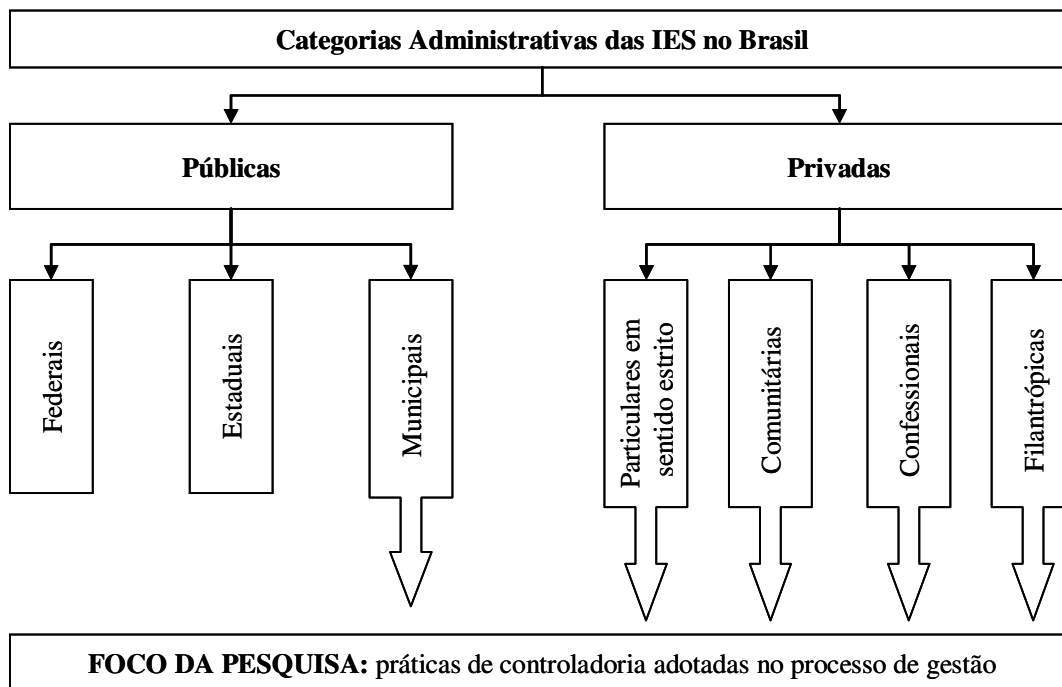
1. descrever as principais práticas de controladoria passíveis de adoção na gestão econômica das IES;
2. descrever a participação dos gestores no modelo e processo de gestão das IES;
3. examinar se existe associação quanto à utilização das práticas de controladoria entre as formas de categoria administrativa das IES (privadas particulares, privadas comunitárias/confessionais/filantrópicas e públicas municipais);
4. examinar se existe associação quanto à utilização das práticas de controladoria entre as formas de organização acadêmica das IES (universitárias *versus* não-universitárias);
5. verificar se existe correlação entre a utilização das práticas de controladoria com desempenho econômico declarado das IES;
6. identificar motivos da possível não adoção das práticas de controladoria por IES.

Apresentada a questão de pesquisa e os respectivos objetivos, aborda-se na seqüência a delimitação da pesquisa.



### 1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A organização administrativa das IES no Brasil é subdividida nas seguintes categorias, conforme Figura 1.



**Figura 1** - Delimitação da Pesquisa

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base nas informações do MEC (2007a)

O segmento possui duas grandes divisões: as instituições públicas, criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo poder público, e as instituições privadas, mantidas e administradas por pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado. Estas se dividem entre instituições privadas com fins lucrativos (particulares em sentido estrito) e privadas sem fins lucrativos (comunitárias/confessionais/filantrópicas) (MEC, 2007a).

A delimitação da pesquisa está amparada na investigação quanto à utilização das práticas de controladoria, no âmbito do processo de gestão, em IES estabelecidas no estado de Santa Catarina. Essas instituições estão organizadas administrativamente nas categorias privadas particulares em sentido estrito, privadas comunitárias, privadas confessionais, privadas filantrópicas e públicas municipais.

Portanto, exclui-se do estudo as IES públicas federais e estaduais. Essa exclusão decorre do fato de que tais instituições, dado os aspectos de gratuidade, estão fora do escopo de um mercado de forte concorrência assumido neste estudo.

Assim, a questão central desta pesquisa está focada nas instituições privadas e nas instituições públicas municipais, por se tratarem de IES inseridas em um mercado de previsível concorrência em relação as públicas federais e estaduais. A composição de alunos (matriculados e concluintes) dessas instituições em 2006, no estado de Santa Catarina, consta da Tabela 1.

**Tabela 1** - Alunos Matriculados e Concluintes em Cursos de Graduação Presenciais no Estado de Santa Catarina em 2006

Santa Catarina	Públicas			Privadas		Total
	Federais	Estaduais	Municipais	Particulares	C/C/F <sup>(*)</sup>	
Nº de alunos matriculados	18.355	8.226	41.719	49.472	85.104	202.876
% de alunos matriculados	<b>9,0%</b>	<b>4,1%</b>	<b>20,6%</b>	<b>24,4%</b>	<b>41,9%</b>	<b>100,0%</b>
Nº de concluintes	2.899	1.009	6.114	8.240	13.300	31.562
% Concluintes	<b>9,2%</b>	<b>3,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>26,1%</b>	<b>42,1%</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: INEP (2007a)

(\*) IES Comunitárias/Confessionais/Filantrópicas

A Tabela 1 mostra maior percentual de alunos matriculados nas IES privadas e públicas municipais do que nas federais e estaduais.

As IES delimitadas na pesquisa além de concentrar maior número de alunos são, portanto, aquelas que, para manter suas atividades cobram pelos serviços educacionais, cujas mensalidades dos cursos tornam-se a fonte quase que exclusiva de receitas. Além disso, submetem-se à concorrência pelo não preenchimento das vagas ofertadas nos respectivos processos seletivos, podendo incorrer em ociosidade nas vagas oferecidas, conforme apresentado na seção 1.1 deste estudo, com implicações na evasão de receitas em patamares significativos.

A delimitação do estudo também está amparada pelas seguintes premissas:

- a) o processo de gestão das organizações é composto pelas etapas de planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamento operacional), execução e controle;
- b) o termo práticas de controladoria, neste trabalho, é utilizado como termo genérico, referindo-se a processos e ferramentas de gestão, bem como a sistemas de informações adotados ou não por gestores no processo de gestão das IES;

- c) também são abordadas variáveis relacionadas à práticas de gestão, tais como: evasão nos cursos, serviços terceirizados e fontes de receitas, como forma de descrever práticas adotadas no processo de gestão.

As práticas de controladoria, principalmente, processos e ferramentas de gestão, foram selecionadas tendo em vista serem objeto de abordagem nos cursos de graduação e pós-graduação oferecidos pelas IES no país, ligados principalmente à área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas. Outras práticas, entretanto, podem e devem ser objeto de pesquisas correlatas.

Apesar de relevante, está fora do objetivo desta pesquisa abordar as questões envolvidas na análise da qualidade do ensino presencial e não-presencial, bem como da pesquisa e extensão desenvolvidas pelas IES Catarinenses. Tampouco será objeto desta investigação discutir os méritos, vantagens, desvantagens ou possíveis deficiências da política governamental de abertura do mercado com mais liberdade à criação de IES particulares, inclusive a qualidade de empresas do ensino.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Foram localizados estudos empíricos no âmbito do processo de gestão das IPES, realizados no estado de Santa Catarina, conforme consta no Quadro 1.

	<b>Autor</b>	<b>Instituição/Evento</b>	<b>Título</b>
1	Saurin (2004) ( <i>Paper</i> )	IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul	Administração financeira das Instituições de Ensino Superior Comunitárias de Santa Catarina.
2	Flores (2005) (Tese)	UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina	Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do Sistema Fundacional de Ensino Superior de Santa Catarina ACAFE <sup>2</sup> .
3	Menegat (2006) (Dissertação)	FURB - Universidade Regional de Blumenau	Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do Sistema ACAFE/SC.

**Quadro 1** - Estudos Empíricos sobre o Processo de Gestão das IPES Realizados em Santa Catarina

<sup>2</sup> ACAFE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais, fundada em 1974, preocupa-se com a qualificação e gerenciamento do Sistema Fundacional de Ensino no Estado de Santa Catarina. Atualmente, a maioria das IES associadas está organizada administrativamente como Comunitária e Filantrópica, bem como Pública Municipal. Disponível em: <www.acafe.org.br>. Acesso em: 20 jan. 2008.

Em que pese a relevância das pesquisas já realizadas, nota-se, no Quadro 1, a concentração das mesmas em “universidades privadas comunitárias”, pertencentes ao Sistema ACAFE no estado Catarinense, não abrangendo, por exemplo, as “faculdades privadas particulares”. Nesse sentido, não discutem as práticas de controladoria como é feito neste estudo. Há, portanto, um acréscimo de escopo.

Assim, este estudo amplia a análise e o conteúdo para outras modalidades de IES, ou seja, as instituições privadas particulares (categoria administrativa) e instituições não-universitárias (organização acadêmica).

A necessidade de pesquisas com abordagem nas IPES encontra amparo no estudo realizado por Schwartzman e Schwartzman (2002, p.26), que teve por objetivo caracterizar o ensino superior privado brasileiro. Os autores chamavam a atenção sobre a necessidade de pesquisas de campo, para se ter uma visão geral das IPES. A esse respeito, eles manifestaram que “pouco se sabe, na realidade, sobre as características econômicas e empresariais destas instituições; pouco se sabe sobre as perspectivas de seus dirigentes, e das visões que têm a respeito de seu futuro”.

Por outro lado, os diversos processos e ferramentas de gestão, dentre os quais, citam-se: planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamento operacional), *Balanced Scorecard*, planejamento tributário, entre outros, podem ser aplicados nos mais diversos tipos de organizações, inclusive em instituições de ensino superior. A esse respeito, alguns pesquisadores da área de gestão de ensino superior (NOGACZ, 2003; BRAGA; MONTEIRO, 2005; GARCIA, 2006) têm alertado para o fato de que tais práticas não acompanham a atual conjuntura do mercado, evidenciando deficiências quanto à sua adoção por parte dos gestores das IES. Ao tratar desse assunto, Nogacz (2003, p.31) menciona que

[...] o modelo de gestão aplicado nas corporações de mercado, em muitos casos, não é aplicado nas IES, o que parece ser contraditório, pois se ensinam os princípios da administração, mas quando estes princípios são voltados para dentro das instituições, estes não são compatíveis com o modelo de gestão.

Braga e Monteiro (2005) também destacam a ausência, na grande maioria das IES no Brasil, de uma conscientização quanto à importância das questões estratégicas. Os autores apresentam três justificativas para esse fato:

- a) a competitividade acirrada no setor de ensino privado é relativamente recente, quando comparada com outros setores da economia;

- b) a mentalidade de mantenedores e dirigentes ainda é pouco afeita aos avanços da “ciência da gestão”, uma vez que, diferentemente de outros setores da economia, boa parcela dos dirigentes educacionais não teve formação em gestão e nem a prática mercadológica que seus cargos exigem;
- c) as tarefas rotineiras e operacionais do dia-a-dia de uma instituição de ensino costumam ser tão envolventes que os gestores educacionais ocupam quase todo o seu tempo cumprindo rituais burocráticos, restando pouquíssimo tempo para planejar o futuro da instituição.

Garcia (2006, p.16) enfatiza que nesse novo cenário de competição acirrada, com custos maiores e clientes mais exigentes, a adoção de modernas práticas de gestão torna-se relevante, onde muito provavelmente “a maioria das instituições privadas de ensino superior ainda carece de tais práticas, afinal, durante muito tempo elas não foram necessárias, pois o mercado estava muito confortável”.

Embora esses autores não apresentem pesquisas conclusivas, os comentários citados demonstram certo descompasso entre processos e ferramentas de gestão prescritas pela literatura e a adoção dessas práticas por parte dos gestores das IES. Sendo assim, a presente pesquisa, ao estudar a utilização de práticas de controladoria como suporte ao processo decisório nas IES, produzirá resultados que poderão ser úteis aos gestores dessas instituições, principalmente, no que se refere à compreensão das demandas do processo de gestão.

Este estudo, dentro de suas limitações, apresenta-se como uma resposta aos anseios dos próprios gestores das IPES. Isso pode ser percebido pela manifestação recebida, de um Diretor Financeiro, gestor de entidade mantenedora responsável pela gestão de cinco faculdades (privadas particulares) estabelecidas no estado Catarinense, na fase de coleta de dados. Após responder o questionário desta pesquisa, encaminhou a seguinte mensagem para o endereço de correio eletrônico do pesquisador:

Prezado Jadir, Questionário enviado e aproveito a oportunidade para desejar-lhe muito sucesso em sua dissertação, tendo em vista a inovação do tema, que considero de suma importância para rever os conceitos atuais de nossas instituições, a maior parte delas carecendo de profissionalização na gestão e que dificilmente continuarão no mercado, se persistirem no modelo praticado, devido a acelerada monopolização do setor por grandes grupos abastados financeiramente e que vislumbram a atividade

educacional como um grande negócio empresarial, onde a qualidade pode ser preservada e conviver com a sustentabilidade! Cordialmente<sup>3</sup>.

Por último, cabe referir que esta pesquisa está vinculada à linha de pesquisa Finanças Corporativas e Controle de Gestão, do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, desenvolvida no âmbito do grupo de pesquisa Núcleo de Pesquisa em Gestão de Custos - NUPEGEC, cadastrado no CNPq e coordenado pelo Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza.

### 1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este relatório está estruturado em cinco capítulos, descritos a seguir:

Neste primeiro capítulo apresenta-se a introdução do estudo. Inicia-se com a contextualização do tema e a questão-problema da pesquisa. Na seqüência, apresentam-se os objetivos, a delimitação, a justificativa das razões e motivos que tornam importante a realização da pesquisa.

O segundo capítulo aborda a revisão teórica, que está estruturada da seguinte forma: (a) caracterização das instituições de ensino superior quanto as suas divisões administrativas e acadêmicas, bem como o posicionamento das IES frente ao crescimento da educação superior após a promulgação da LDB; (b) consolidação do setor de ensino superior privado e as iniciativas de governança corporativa em instituições desse setor; (c) modelo de gestão e as práticas de controladoria explícitas no processo de gestão; e (d) estudos empíricos que identificam a utilização de práticas de controladoria voltadas ao processo de gestão de IES.

No terceiro capítulo apresenta-se o delineamento da pesquisa. Assim, descreve-se o método de pesquisa e sua classificação. Na seqüência, define-se a população e a amostra; explana-se o processo de construção do instrumento e a trajetória na execução da coleta de dados. Por fim, aborda-se a forma como os dados foram tratados e analisados, além das limitações do estudo.

Apresenta-se, no quarto capítulo, a descrição e a análise dos dados resultantes das respostas recebidas dos gestores das IES pesquisadas.

---

<sup>3</sup> [mensagem pessoal] Mensagem recebida por jadir.rd@gmail.com em 14 dez. 2007, cuja identificação do remetente/respondente foi mantida em sigilo.

No quinto capítulo apresenta-se a conclusão acerca das análises efetuadas, resgatando-se os objetivos propostos. Discorre-se, também, sobre recomendações para futuros estudos. E, ao final, mencionam-se as referências que ampararam o trabalho, bem como os apêndices e anexo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordadas as principais características quanto as divisões administrativas e acadêmicas das IES; a consolidação do setor de ensino superior privado como negócio; e alguns estudos empíricos que identificam a utilização de práticas de controladoria voltadas ao processo de gestão de IES.

### 2.1 CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Uma IES pode distinguir-se de outra sob as seguintes tipologias: (1) sua organização acadêmica (universidade, centro universitário, faculdade integrada, faculdade, instituto superior ou escola superior, ou centro de educação tecnológica); (2) categoria administrativa da mantenedora (pública ou privada).

Independente da diversidade de tipologias de IES, Benedicto (1997, p.20) observa a importância das mesmas, afirmando “[...] que a sociedade se desenvolveu e continua se desenvolvendo em grande parte como resultado da ação das instituições de ensino. O esforço isolado de uma pessoa não poderia realizar tanta coisa dentro da sociedade como as entidades de ensino o têm feito”.

Há mais de uma década a mudança do marco legal transformou profundamente o setor de ensino superior no país. Entre várias inovações, a promulgação da LDB em 1996 permitiu a criação de instituições de ensino superior com fins lucrativos, trazendo empreendedores para o setor na busca de retornos financeiros (MOISÉS FILHO; MEDEIROS, 2007).

Nesse sentido, Souza e Ott (2003) comentam que a regulamentação oficial, caracterizada como uma abertura, acabou por atrair a atenção de detentores de capital e a consequente alocação de crescentes e significativos volumes de investimentos na busca de rentabilidade a médio e longo prazos.

Silva Junior e Muniz (2004) esclarecem que na legislação anterior todas as entidades mantenedoras de instituições de ensino privadas tinham que ser constituídas na forma de fundações ou associação sem finalidade lucrativa; já após a LDB, as entidades mantenedoras podem ser constituídas mediante qualquer forma de sociedade civil, com ou sem finalidade lucrativa.



De fato, a permissão oficial também veio acompanhada de forte regulamentação e pode-se dizer que a educação brasileira tende a ser um dos segmentos do setor de serviços mais regulamentados pelo governo federal.

A observação de Silva Junior e Muniz (2004) de que, devido à regulamentação da época a globalização dos mercados ainda não havia chegado ao ensino superior; a concorrência internacional praticamente não existia; as IES nacionais competiam entre si apenas em suas regiões geográficas, não havendo competição entre IES em nível nacional; já não mais reflete a realidade, como será tratado na seqüência deste estudo.

Tendo em vista os objetivos específicos propostos neste estudo, apresenta-se, a seguir, as tipologias das IES no Brasil. A caracterização das tipologias das IES é relevante, porque é objeto de investigação das práticas de controladoria entre categorias administrativas e formas de organização acadêmica.

### 2.1.1 Quanto à Categoria Administrativa

O artigo 19 da Lei 9.394/96 classifica, de forma geral, as instituições de ensino nas seguintes categorias administrativas:

- I - **públicas**, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público;
- II - **privadas**, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. [Sem grifos no original]

As IES públicas subdividem-se nas seguintes categorias administrativas: (1) Federais - mantidas e administradas pelo Governo Federal; (2) Estaduais - mantidas e administradas pelos governos dos estados; (3) Municipais - mantidas e administradas pelo poder público municipal (INEP, 2007).

Como o objetivo desta pesquisa não é investigar as práticas de controladoria nas categorias administrativas das IES públicas federais e estaduais, não há por que aprofundar-se em seu estudo.

O conceito de instituição pública, de acordo com Steiner (2007), não pode ser confundido com instituição gratuita. Algumas das universidades públicas municipais, de

direito público estabelecidas no estado de Santa Catarina, praticam a cobrança de mensalidades ou anuidades para a sua manutenção. São exemplos: a Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB; Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC; e Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL.

As IES públicas municipais (IPMES) estabelecidas em Santa Catarina, são entidades jurídicas de direito público interno e integrante da administração pública indireta do município onde atuam. Embora sejam integrantes indiretas da administração pública municipal, gozam de autonomia didático-científica e disciplinar e, também, de autonomia administrativa quanto à gestão financeira e patrimonial.

Por serem IES públicas, o provimento de cargos docentes e técnico-administrativos se dá por meio de concurso público (regime estatutário) e as compras e a contratação de serviços por meio de processos licitatórios. Além disso, podem destinar, total ou parcialmente, à alunos carentes a gratuidade dos serviços escolares (FURB, 2008). Por fim, elas mimetizam as IES privadas comunitárias no atributo controle e poder subordinado a amplos segmentos da sociedade civil, organizada na deliberação de assuntos relacionados à política administrativa e financeira.

#### 2.1.1.1 Relações entre mantenedoras e mantidas

As Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) são mantidas e administradas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de direito privado (MEC, 2007a). Franco (2003) denomina mantenedoras e mantidas como duas entidades e dois modelos de gestão.

A fim de que se possa compreender o relacionamento entre a entidade mantenedora e a instituição de ensino mantida, Silva Junior e Muniz (2004) esclarecem que a entidade mantenedora é quem goza de personalidade jurídica, ficando responsável por todas as questões administrativas (contratação de professores, técnicos administrativos, entre outros que prestem serviço diretamente à mantida e à mantenedora); financeiras (receitas e despesas diversas, captação e aplicação de recursos); jurídicas (representação judicial e extrajudicial da mantida e da mantenedora); contábeis (escrituração contábil das operações); acadêmicas (criação e extinção de novos cursos, projetos pedagógicos, etc); estrutura física e manutenção, entre outras questões.

Silva Junior e Muniz (2004) observam que na instituição de ensino mantida, a prestação de serviços educacionais se dá pela oferta de educação superior por meio de cursos e programas de graduação, pós-graduação, extensão e seqüenciais. Na execução desses cursos e programas, a instituição de ensino pode desenvolver atividades de ensino, pesquisa e extensão. Há, ainda, a possibilidade de oferecer esses cursos e programas, bem como essas atividades nas modalidades presencial, semi-presencial e à distância.

Nas relações entre mantenedoras e mantidas, também existem situações em que ocorre a descentralização de algumas funções administrativas da mantenedora para a mantida, permitindo maior agilidade no processo de gestão – o vínculo empregatício e a gestão de funcionários administrativos e professores pela mantida é um exemplo. Tal situação ocorreu em uma IES gaúcha durante a fase do pré-teste do questionário. Essa IES opera como uma extensão do CNPJ da mantenedora, ou seja, como uma IES filial da mantenedora.

Silva Junior e Muniz (2004) observam nessa relação a existência de um universo infinito de possíveis ações, fazendo com que a dinâmica institucional seja complexa.

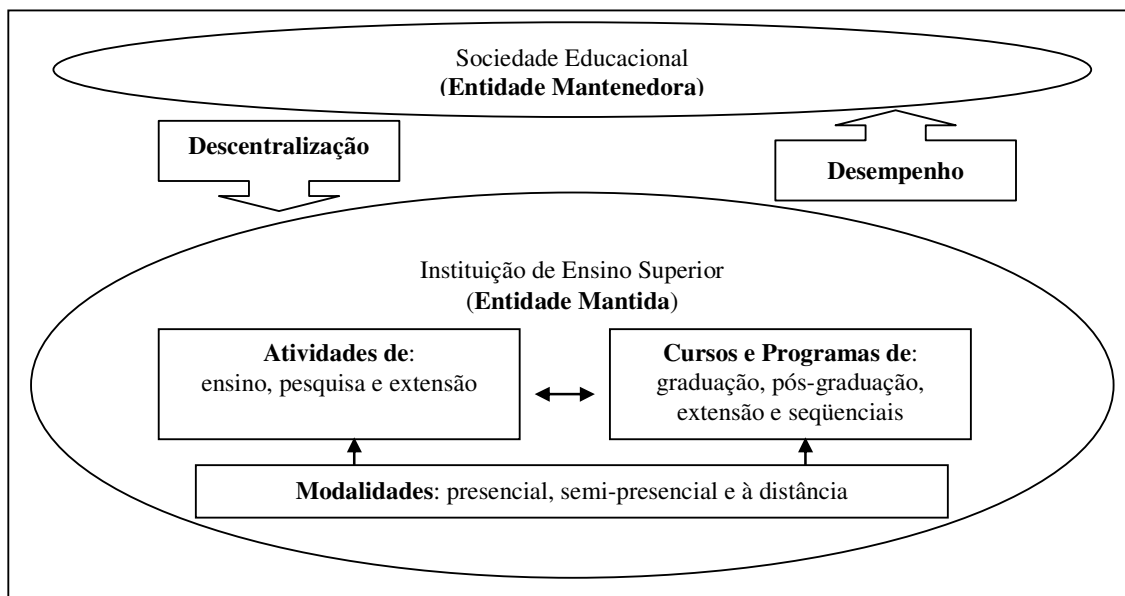
Ao exemplificar tal complexidade, Franco (2003, p.36) comenta que, se a prestação dos serviços é feita pela instituição mantida, parece um contra-senso que o contrato de prestação de serviços se faça com a entidade mantenedora e o aluno, visto que “[...] a entidade mantenedora é a responsável pela instituição mantida, mas tal ocorrência acaba, de alguma maneira, por desresponsabilizar a instituição mantida dos compromissos assumidos com os estudantes”.

É entendimento de Franco (2003, p.36), ser “[...] necessário que a entidade mantenedora confira poderes à mantida para responsabilizar-se por esta tarefa. Afinal, o aluno não se matricula na entidade mantenedora. Matricula-se na mantida e sua relação é com esta em termos de produtos e serviços”.

Na visão de Rosa Filho (2005) a entidade mantida tem um responsável pelo comando e relações com seus clientes, gestão de recursos e a obrigação de reportar desempenho à mantenedora. Observa, ainda, que a atribuição de poderes às instituições mantidas conduz à sensibilização de seu gestor em termos de auto-sustentabilidade da instituição, dimensionando a adequada capacitação de gestão de recursos recebidos e estabelecendo-se controles internos e planos de ação, orçamento e o respectivo acompanhamento, balizando o seu desempenho.

Silva Junior e Muniz (2004) destacam que a dinâmica de uma IES envolve o relacionamento e a articulação de duas entidades distintas, mas complementares: (1) a entidade mantenedora que representa a “estrutura de propriedade”; (2) a entidade mantida (instituição de ensino) que representa a “estrutura de controle”. Para esses autores, a

“dimensão legal” da IES consiste em um “macrosistema”, composto pelos subsistemas entidade mantenedora e entidade mantida, independentes e autônomos, porém complementares em suas ações e práticas de gestão. Esse relacionamento e articulação pode ser ilustrado conforme consta na Figura 2.



**Figura 2** - Dinâmica de Instituições Privadas de Ensino Superior  
**Fonte:** Adaptado de Silva Junior e Muniz (2004)

O conceito implícito na Figura 2, é que a entidade mantenedora (estrutura de propriedade) a partir da sua missão, descentraliza objetivos, metas e recursos há entidade mantida (estrutura de controle) para execução de cursos, programas e atividades. A mantida por sua vez, presta conta sobre seu resultado (desempenho) a entidade mantenedora.

#### 2.1.1.2 Categorias administrativas das Instituições Privadas de Ensino

O artigo 20 da LDB estabelece que as instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias administrativas:

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 apresentem as características dos incisos abaixo;

II – **comunitárias**, assim entendidas as que são constituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de pais, professores e alunos, que incluam em sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III - **confessionais**, assim entendidas as que são constituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;

IV - **filantrópicas**, na forma da lei. [Sem grifos no original]

O artigo 20 da LDB deixa explícita a segregação da categoria administrativa particular das 3 categorias seguintes (comunitárias, confessionais e filantrópicas). As comunitárias e confessionais se caracterizam por serem instituições similares, em que ambas são formadas por “grupos” de pessoas da comunidade e, no caso das confessionais, por pessoa jurídica com orientação religiosa específica.

Nesse sentido, Franco (2003) esclarece que nas IPES a tipologia das entidades mantenedoras se expressa, dentre outras, pelas seguintes formas:

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

Diante da diversidade de formas de composição das mantenedoras, Bersch (2003, p. 20-21) esclarece que “[...] tudo depende, em grande parte, de quem, na origem da instituição, participou da iniciativa” de constituição.

As instituições comunitárias caracterizam-se pelo fato de não terem fins lucrativos. Dessa forma, os recursos gerados ou recebidos são integralmente aplicados em suas atividades. Igualmente, não pertencem à famílias ou à indivíduos isolados, mas são mantidas por comunidades, igrejas, congregações, etc, podendo ser confessionais ou não (ABRUC, 2008).

A definição de instituição comunitária também pode ser encontrada no estatuto social (artigos 6º e 7º) da Associação Brasileira de Universidades Comunitárias (ABRUC, 2008), conforme a seguir:

Art. 6º - Consideram-se Instituições Comunitárias, [...] as Universidades e Centros Universitários instituídos 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.

Art. 7º - [...] é necessário também que a sua mantenedora preencha cumulativamente os seguintes requisitos:

- I. estar legitimamente constituída no país, sob a forma de fundação de direito privado, de associação ou de sociedade civil;
- II. pertencer o seu patrimônio a uma comunidade, sem dependência do poder público, de famílias, empresas ou outros grupos com interesses econômicos;
- III. aplicar integralmente no território nacional suas rendas, recursos de qualquer espécie e eventual resultado operacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- IV. não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;
- V. não privilegiar seus integrantes, associados, membros, participantes, instituidores ou filiados, na prestação de seus serviços;
- VI. ter como instância máxima uma Assembléia ou Conselho com a participação de representantes da comunidade na qual está inserida;
- VII. ter o controle da administração da gestão financeira de todos os seus recursos através de organismos com participação da comunidade à qual está vinculada e, no caso das fundações, também através do Ministério Público;
- VIII. não remunerar seus dirigentes, integrantes, membros, participantes, instituidores ou filiados, com salários, vantagens, dividendos, bonificações ou parcelas de seu patrimônio, quando no desempenho de suas funções estatutárias, nada impedindo, entretanto, que eles recebam por seu trabalho, no exercício de funções docentes ou administrativas, nas instituições mantidas;
- IX. destinar, em caso de dissolução ou extinção da entidade, o patrimônio remanescente a uma entidade pública com finalidades similares;
- X. ser reconhecida como entidade de Utilidade Pública Federal, Estadual ou Municipal;
- XI. manter sempre presente seu objetivo social, considerada a natureza e o interesse público de suas atividades;
- XII. zelar para que o seu patrimônio e suas atividades estejam vinculadas diretamente aos seus objetivos e funções.

A fim de melhor definir as IPES para os propósitos deste estudo, são apresentadas, no Quadro 2, algumas características adicionais de suas categorias:

Categorias	Características
<b>Particulares em sentido estrito</b>	Sua vocação social é exclusivamente empresarial e com fins lucrativos (MEC, 2008 <sup>a</sup> ). Para essas instituições, é a existência de mercado que antecede a criação de novas instituições particulares e cursos; nas categorias públicas e nas comunitárias, confessionais e filantrópicas, a criação de cursos ou instituições visa atender aos critérios de necessidade social (PEREIRA, 2003). Após a promulgação da LDB, surgiram IES particulares com modelos de operações desafiadores ao existente (IES estabelecidas há mais tempo), pautando-se pela alta escala em termos de matrículas, mensalidades conscientemente mais baratas e multiplicação no número de campus e unidades (BATISTA; RIVAS; FARIAS, 2002).
<b>Comunitárias</b>	São instituições sem fins lucrativos (MEC, 2008 <sup>a</sup> ). Tendem a apresentar: (a) processos decisórios mais morosos do que o são em uma instituição particular, especialmente quando estão presentes diferentes interesses representados pelos segmentos da sociedade que a integram. Nela, as relações entre grupos humanos são fortemente marcadas pelo paralelismo, o que exige mais tempo para a negociação. De um lado, perde a agilidade e a flexibilidade da instituição. De outro lado, reforça-se nas comunitárias a pertinência das decisões tomadas e o engajamento dos agentes universitários nas ações; (b) em situações de conflito, a sua solução tende a ser mais demorada do que em outras tipologias; (c) a inserção da IES na comunidade de abrangência direta é favorecida nas instituições comunitárias porque fica claramente expressa no estatuto da mantenedora e por esta pode ser cobrada (BERSCH, 2003, p. 22-23). Em síntese, apresentam os seguintes atributos definidores de comunitárias: (a) o patrimônio pertencente a ente coletivo comunitário; (b) rotatividade dos cargos da direção; (c) controle e poder subordinado a amplos segmentos da sociedade civil organizada (BERSCH, 2003).
<b>Confessionais</b>	Essas instituições, sem fins lucrativos (MEC, 2008 <sup>a</sup> ), via de regra, têm atuação histórica nas regiões onde se inserem, a exemplo das comunitárias; apresentam em sua tipologia organizacional, características bem distintas dos novos atores que chegaram mais recentemente neste setor (privadas particulares), tais como: (a) são tradicionais, conservadoras, pouco arrojadas em lançamento de novidades; (b) tem foco social, filantrópico, o que, na gestão financeira significa, muitas vezes, renunciar receitas e gerar outras despesas, além daquelas essenciais à tarefa do ensino; (c) tendem a ser mais lentas e processuais no processo decisório; (d) não administram custos com o rigor empresarial, em que pese à lisura de suas administrações; (e) seus gestores são, via de regra, educadores, teólogos, nem sempre administradores; (f) suas decisões de ocupação geográfica estão mais ligadas a vínculos de ação missionária e vocação religiosa do que a nichos de mercado e oportunidades estratégicas; (g) não conseguem, na sua maioria, formar grandes reservas financeiras que lhes permitam grandes investimentos ou a sobrevivência duradoura em contingências de crise (TAVARES, 2005, p. 3-4).
<b>Filantrópicas</b>	Aquelas cuja mantenedora obteve junto ao Conselho Nacional de Assistência Social o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. São as instituições de educação ou de assistência social que prestem os serviços para os quais foram instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem qualquer remuneração de capital, ou seja, sem fins lucrativos (MEC, 2008a).

**Quadro 2** - Caracterização das Categorias Administrativas das IPES

**Fonte:** Elaborado com base em Batista, Rivas e Farias, (2002); Pereira (2003); Bersch (2003); Tavares (2005); MEC (2008a)

Observa-se que tanto as comunitárias como as confessionais podem incorporar a categoria administrativa filantrópica. De fato, com base no cadastro oficial do INEP (2007), pode-se citar como exemplos de categorias administrativas:

1. Privada - comunitária - filantrópica, a Universidade de Passo Fundo - UPF (Mantenedora: Fundação Universidade de Passo Fundo);
2. Privada - confessional - filantrópica, o Centro Universitário Metodista - IPA (Mantenedora: Instituto Porto Alegre da Igreja Metodista);
3. Privada - filantrópica, a Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS (Mantenedora: Associação Antônio Vieira).

Ao dissertar sobre as instituições de caráter filantrópico, Tavares (2005) observa que elas devem dar ampla visibilidade às ações que desenvolvem na área de assistência social e que devem deixar claro ao governo e à sociedade que o benefício da filantropia não é para a instituição, mas para as centenas de pessoas beneficiadas com bolsas de estudo, gratuidades em serviços e tantos outros benefícios que são realizados suplementarmente à ação do Estado Brasileiro. Inclusive, muito provavelmente, por um custo bem menor do que se fosse por ele realizado.

A Constituição Federal de 1998, em seu artigo 213, veda a alocação de recursos públicos à instituições de educação privadas que não sejam comunitárias, confessionais ou filantrópicas definidas em lei. No entanto, essa regra não se aplica às atividades universitárias de pesquisa e extensão, que podem receber apoio financeiro do poder público, situação em que as universidades particulares, assim como as IES sem fins lucrativos, podem concorrer por tais recursos. O referido apoio, contudo, ainda apresenta reduzida participação no orçamento dessas instituições, devido a sua menor capacidade de concorrer com instituições públicas (SCHWARTZMAN, 2004). Silva Junior e Muniz (2004, p.11) comentam que

[...] o que vai ser fundamental na orientação das estratégias e políticas institucionais será o objetivo social da mantenedora, ou seja, no caso de sem fins lucrativos, o objetivo é oferecer educação superior e, no caso das com finalidade lucrativa, o objetivo é obter lucro por meio da prestação de serviços educacionais.

Nesse sentido, Olak (1996, p.29) lembra que:



entidades sem fins lucrativos são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado, a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

O autor esclarece que “o lucro não é a razão de ser das entidades sem fins lucrativos, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais” (OLAK, 1996, p.25).

É preciso ressaltar que as IES apresentam elevados custos com ensino, bem como com pesquisa e extensão, no caso das universidades, necessitando de recursos para manutenção e investimentos nessas atividades. A exemplo de Olak (1996), Souza e Ott (2003) salientam que as instituições, não importando sua missão e natureza societária, captam e consomem recursos e, dessa forma, tornam-se entidades econômicas, mesmo não tendo como finalidade principal o lucro. Para os autores, contudo, essas instituições necessitam de resultado positivo a fim de assegurarem a continuidade e o cumprimento de sua missão.

As instituições filantrópicas são aquelas cujas mantenedoras são possuidoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (MEC, 2008a). Tal certificado é um dos documentos “declaratórios” concedidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. É o reconhecimento do Poder Público Federal de que a Instituição é Entidade Beneficente de Assistência Social (anteriormente conhecida como “filantrópica”), sem fins lucrativos e que presta atendimento ao público alvo da assistência social (CNAS, 2008).

Contudo, Brondani e Ghilardi (2005, p.57) esclarecem “[...] que nem toda entidade sem fins lucrativos é filantrópica e que o critério para se obter imunidade ou isenção fiscal não é a filantropia, mas sim a assistência social”. No ambiente de ensino superior privado, uma entidade filantrópica pode obter vantagem competitiva em relação à outra entidade não filantrópica. Silva Junior e Muniz (2004) destacam que a diferença no regime tributário das IPES, no mínimo, oferece às sem finalidade lucrativa a possibilidade de praticarem valores de mensalidades mais competitivos que as com finalidade lucrativa, aumentando o seu potencial competitivo.

É de grande interesse para o setor privado de ensino superior, a classificação das IES com fins lucrativos ou sem fins lucrativos e filantrópicas, porque, além de afetar o modelo de gestão, também influencia na carga tributária das mesmas, principalmente quanto aos tributos incidentes sobre as receitas, resultado econômico e obrigações trabalhistas.

Com o advento do Programa Universidade para Todos (PROUNI), criado pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, ao mesmo tempo em que regulou a concessão de bolsas de

estudo para estudantes de cursos de graduação e seqüenciais, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, promoveu o equilíbrio nos custos tributários das IES com fins lucrativos e sem fins lucrativos não beneficentes, como as IES filantrópicas (entidades beneficentes de assistência social).

Com a criação do PROUNI, as diferenças no campo da tributação entre entidades com e sem fins lucrativos reduziram-se e, no caso das IES categorizadas como filantrópicas, exige estudo de viabilidade para avaliação quanto à manter-se na situação de entidade beneficente de assistência social. Isso seria possível por meio de um planejamento tributário pelo qual se pode calcular os custos e os benefícios relacionados à filantropia e ao PROUNI (CATANI *et al.*, 2006; LEIDENS; CASTRO NETO, 2007). O planejamento tributário como prática de controladoria é abordado na seção 2.5.1.

### **2.1.2 Quanto à Organização Acadêmica**

A educação superior é ministrada no Brasil em instituições públicas ou privadas que apresentam as seguintes formas de organização acadêmica (INEP, 2007): universidades, centros universitários, faculdades integradas, faculdades, institutos superiores ou escolas superiores e centros de educação tecnológica.

Para os objetivos desta pesquisa, as universidades e os centros universitários são denominados de instituições ‘universitárias’ e as faculdades integradas, faculdades, institutos superiores ou escolas superiores e os centros de educação tecnológica são denominados de instituições ‘não-universitárias’. Tal divisão fundamenta-se na autonomia das instituições quanto à criação de novos cursos e nas exigências quanto à dedicação de tempo integral e titulação acadêmica do corpo docente.

A esse respeito, Schwartzman e Schwartzman (2002) dissertam que é de grande interesse para o setor privado, a classificação das instituições de ensino superior como universidades, centros universitários ou não-universitárias, porque afeta sua autonomia para criar novos cursos e decidir quanto à oferta de vagas nos seus diversos cursos.

### 2.1.2.1 Instituições universitárias

As universidades caracterizam-se pela obediência ao princípio da indissociabilidade entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão, de acordo com o artigo 207 da Constituição Federal de 1988, obedecendo ainda aos artigos 52 e 53 da Lei nº 9.394/1996, que caracterizam as universidades como:

Art. 52. [...] instituições pluridisciplinares de formação dos **quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão** e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracterizam por:

I - produção intelectual institucionalizada mediante o estudo sistemático dos temas e problemas mais relevantes, tanto do ponto de vista científico e cultural, quanto regional e nacional;

II - um terço do corpo docente, pelo menos, com **titulação acadêmica** de mestrado ou doutorado;

III - um terço do corpo docente em **regime de tempo integral**.

Art. 53. No exercício de sua **autonomia**, são asseguradas às universidades, sem prejuízo de outras, as seguintes atribuições:

I - **criar, organizar e extinguir**, em sua sede,  **cursos** e programas de educação superior [...];

II - [...];

III - [...];

IV - **fixar o número de vagas** de acordo com a **capacidade institucional e as exigências do seu meio**; [Sem grifo no original].

Em que pese à autonomia das universidades no atual ambiente dinâmico do setor de ensino superior, Schwartzman e Schwartzman (2002, p.26) comentam que as instituições privadas “[...] nem sempre conseguem se adaptar ao modelo universitário tradicional; pela redução drástica de custos e preços, em concorrência [...], que acaba colocando em risco sua própria razão de ser; ou pela busca de nichos de qualidade, em escala necessariamente reduzida”.

No que concerne à atividade de pesquisa, as universidades exigem pesados investimentos em infra-estrutura e em pessoal. Referindo-se às universidades privadas, Durham (2007, p.21) enfatiza a necessidade de que um “[...] corpo docente engajado na pesquisa tenha formação para esta tarefa [...]; que a maior parte dele seja contratado em tempo integral e possua uma razoável estabilidade no emprego para permitir a constituição de núcleos de pesquisa relativamente estáveis”. A autora enfatiza a necessidade de “[...]”

remuneração diferencial capaz de atrair pesquisadores competentes, capazes de competir por financiamento público e privado”.

Na opinião de Queiroz e Queiroz (2004), dificilmente uma universidade terá condições de competir por preço com outras instituições de ensino superior, de organizações acadêmicas diferentes. Nesse contexto, Schwartzman e Schwartzman (2002, p.22) comentam que “[...] o setor privado já percebeu que os centros universitários são uma opção mais apropriada às suas possibilidades financeiras e que as universidades de pesquisa são para poucos”.

Os centros universitários foram criados pelo Decreto nº 2.207, de 15 de abril de 1997, configurando-se como uma nova modalidade de instituição de ensino superior pluricurricular. Atualmente, os artigos 1º e 2º do Decreto nº 5.786, de 24 de maio de 2006, caracterizam os centros universitários como:

Art. 1º - [...] instituições de ensino superior pluricurriculares, que se caracterizam pela excelência do ensino oferecido, pela qualificação do seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecidas à comunidade escolar.

Parágrafo único. Classificam-se como centros universitários as instituições de ensino superior que atendam aos seguintes requisitos:

I - um quinto do corpo docente em **regime de tempo integral**; e

II - um terço do corpo docente, pelo menos, com **titulação acadêmica** de mestrado ou doutorado.

Art. 2º - Os centros universitários **poderão criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos** e programas de educação superior, assim como **remanejar ou ampliar vagas nos cursos** existentes, nos termos deste Decreto.

§ 1º - [...].

§ 2º - É vedada [...] a atuação e a criação de cursos fora de sua sede, indicada nos atos legais de credenciamento.

§ 3º - [...] somente serão criados por credenciamento de instituições de ensino superior já credenciadas e em funcionamento regular, com avaliação positiva pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES. [Sem grifo no original].

Desde 1997 até 2006, o Governo Federal credenciou no país 28 universidades e 119 centros universitários. Destes 119 centros, 115 são privados e 4 públicos municipais (INEP, 2007). De fato, desde a sua criação em 1997, até antes da vigência do Decreto nº 3.860, de 9 de julho de 2001, esses centros tinham quase todas as prerrogativas de autonomia que as universidades (com exceção de criar cursos fora da sede), mas não obrigados a fazer pesquisa.

Entretanto, no período de dezembro de 2003 a maio de 2006, os centros universitários foram ameaçados na sua trajetória de consolidação como instituições que se diferenciam pelo

ensino de qualidade e uma forte integração com a sociedade, explicitadas nas propostas de seus cursos e programas e na extensão (MARANHÃO, 2007).

Isso porque, com o advento do Decreto nº. 4.914 de 11 de dezembro de 2003, houve proibição quanto à constituição de novos centros universitários e, adicionalmente se fez uma agenda com metas e cronograma, para que os centros universitários credenciados comprovassem, até 31 de dezembro de 2007, que atendiam ao princípio da indissociabilidade entre “ensino, pesquisa e extensão”, previsto no art. 207 da Constituição, e os requisitos estabelecidos no art. 52 da LDB, ou seja, equiparando-os, em termos de exigência, às universidades.

Contudo, o Decreto nº. 4.914 de 2003 foi revogado pelo Decreto nº 5.786 de 2006. Em síntese, em que pese às exigências da titulação de seu corpo docente, previstas no Decreto 5.786, esses centros atualmente não estão obrigados a promover pesquisa; posicionam-se, por conseguinte, na hierarquia acadêmica entre as universidades e as faculdades, aproximando-se mais destas do que daquelas tendo em vista a queda das exigências recentes.

#### 2.1.2.2 Instituições não-universitárias

No Quadro 3 apresenta-se a caracterização das instituições não-universitárias (faculdades integradas, faculdades, institutos superiores ou escolas superiores e centros de educação tecnológica), conforme o INEP (2007).

Organização	Características
Faculdades Integradas e Faculdades	São instituições com propostas curriculares em mais de uma área do 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 do ensino.
Institutos Superiores ou Escolas Superiores	São instituições com finalidade de ministrar cursos nos vários níveis (seqüenciais, de graduação, de pós-graduação e de extensão).
Centros de Educação Tecnológica	São instituições especializadas de educação profissional, com a finalidade de qualificar profissionais em cursos superiores de educação tecnológica para os diversos setores da economia e realizar pesquisa e desenvolvimento tecnológico de novos processos, produtos e serviços, em estreita articulação com os setores produtivos e a sociedade, oferecendo, inclusive, mecanismos para a educação continuada.

**Quadro 3** - Caracterização das Organizações Acadêmicas Não-universitárias

Fonte: INEP (2007)

Referindo-se às faculdades integradas e a outros estabelecimentos não universitários de ensino superior, o Parecer CES 556/1998 (p.5) da Câmara de Educação Superior esclarece:

Dos demais estabelecimentos, orientados basicamente para o ensino e para a formação de profissionais para o mercado de trabalho, não se exigirão produção científica, existência de cursos de pós-graduação, nem percentuais mínimos de titulação acadêmica do corpo docente. A presença de atividades prática e estágios, de professores com experiência profissional, entretanto, deverão constar da avaliação, assim como as condições de infra-estrutura e de regime de trabalho do corpo docente.

O artigo 43 da Lei nº 9.394/1996, estabelece que a educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Diante do exposto, comparando-se a caracterização das organizações acadêmicas do Quadro 3 com as finalidades estabelecidas no artigo 43 da LDB, são as universidades que possibilitam integralmente a educação superior quanto às finalidades propriamente ditas. Os centros universitários, com variações nas suas atividades em relação às universidades,

possibilitam tais finalidades. Já as demais organizações acadêmicas promovem parcialmente tais finalidades.

Com menos exigências que as instituições universitárias, o Poder Executivo permitiu que as faculdades integradas e outras instituições isoladas operassem com propósito de oferecerem ensino superior de qualidade. Em que pese a importância para a educação superior, não havendo exigências para promoverem pesquisa e extensão, estas se voltam mais para formação acadêmica do mercado de trabalho do que para a geração de conhecimento científico, ficando muito aquém de possibilitar plenamente a educação superior.

Denota-se que essa modalidade de organização acadêmica apresenta menor vantagem competitiva em relação às universidades, quanto à autonomia no lançamento de novos cursos em curto espaço de tempo. Assim, Schwartzman e Schwartzman (2002, p.8) destacam que “[...] as instituições não-universitárias não gozam de autonomia e devem ter seus cursos autorizados um a um pelo MEC”.

Pelos dados da Tabela 2, as IES privadas universitárias mantiveram-se em número de 11, no período de 1996 a 2006, no estado de Santa Catarina. Por outro lado, nota-se um aumento expressivo no número das privadas não-universitárias, com uma variação de 75 novas instituições no período, representando um crescimento de 681,8%. Cumulativamente, entre universitárias e não-universitárias, a variação foi de 781,8%.

**Tabela 2** - Instituições de Ensino Superior por Organização Acadêmica em Santa Catarina e Brasil - 1996 a 2006

Org. Acadêmica	Universitárias				Não-Universitárias				Total			
	Ano	1996	2006	Variação	%	1996	2006	Variação	%	1996	2006	Variação
Públicas	7	6	(1)	(14,3)	3	2	(1)	(33,3)	10	8	(2)	(20,0)
Privadas	0	11	11	-	11	86	75	681,8	11	97	86	781,8
<b>Santa Catarina</b>	<b>7</b>	<b>17</b>	<b>10</b>	<b>142,9</b>	<b>14</b>	<b>88</b>	<b>74</b>	<b>528,6</b>	<b>21</b>	<b>105</b>	<b>84</b>	<b>400,0</b>
Brasil	136	297	161	118,4	786	1.973	1.187	151,0	922	2.270	1.348	146,2

Fonte: INEP (2007a)

No país, o crescimento das privadas não-universitárias foi menos expressivo em termos percentuais (151,0%). No contexto das universitárias *versus* não-universitárias, Bahiense (2002, p.57) esclarece que a autonomia das universitárias se apresenta como uma fonte geradora de vantagens. Contudo, as exigências feitas à estrutura dessas IES também são diferenciadas, o que pode implicar na determinação de custos operacionais elevados.

[...] as instituições não-universitárias, com menores custos operacionais, fundamentadas na premissa que uma pessoa deve ter interesse, renda e acesso ao que se oferta, podem buscar a vantagem competitiva ofertando a este mercado seus cursos a um preço mais atraente e com a qualidade respaldada pelos indicadores do próprio MEC.

Bahiense (2002), em sua pesquisa no estado de Santa Catarina, demonstrou que o custo com a docência, e com a produção acadêmica das universidades é muito maior que os custos do centro universitário e extremamente maior que os custos das faculdades. Segundo os dados da pesquisa, as instituições não-universitárias têm um custo operacional em torno de 40% menor que os das universidades. Conclui que as instituições não-universitárias terão liderança em custos, poderão reduzir suas margens e deixar as IES universitárias em situação de difícil competição.

Quanto ao fator competitivo no ambiente das IES, Tachizawa e Andrade (1999, p.22) destacam que:

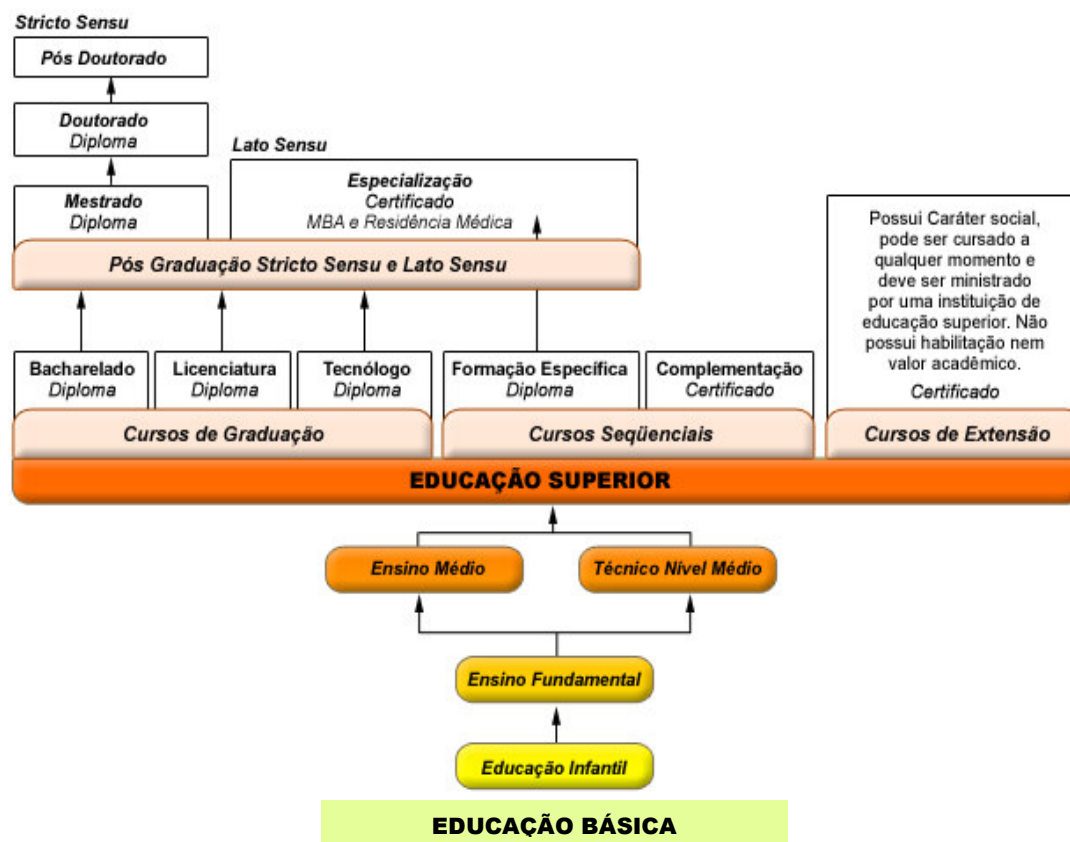
as barreiras que separavam setores econômicos e ramos de negócio do mercado e conseqüentemente, as organizações que operavam dentro de tais setores estão caindo rapidamente. A competição pode surgir inesperadamente de qualquer lugar. Isto significa que as organizações, entre elas as instituições de ensino superior – IESs, não podem mais se sentir excessivamente confiantes com as fatias de mercado e as posições competitivas conquistadas. Para as IESs que estão se defrontando com a necessidade de melhoria da qualidade do processo ensino-aprendizagem, com o problema do encolhimento das margens de lucro, com a necessidade de diminuir custos unitários operacionais e melhorar o *overhead* nestes mercados competitivos, o equacionamento de tais questões constitui hoje uma preocupação-chave.

A exemplo de Tachizawa e Andrade (1999), Queiroz e Queiroz (2004) acrescentam que a gestão eficiente de recursos humanos, materiais e tecnológicos, é o desafio que se apresenta. Cabe esclarecer que se entende por gestão eficiente de recursos, a otimização de espaços físicos, a revisão da estrutura organizacional e uma otimização do processo de planejamento estratégico que consiga relacionar as questões acadêmicas com as econômico-financeiras.



### 2.1.3 Cursos e Programas de Formação Superior

A Lei 9.394/1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), estabeleceu os níveis escolares e as modalidades de educação e ensino, bem como suas finalidades, conforme Figura 3.



**Figura 3** - Estrutura do Sistema Educacional Brasileiro

**Fonte:** Adaptado de MEC (2007b)

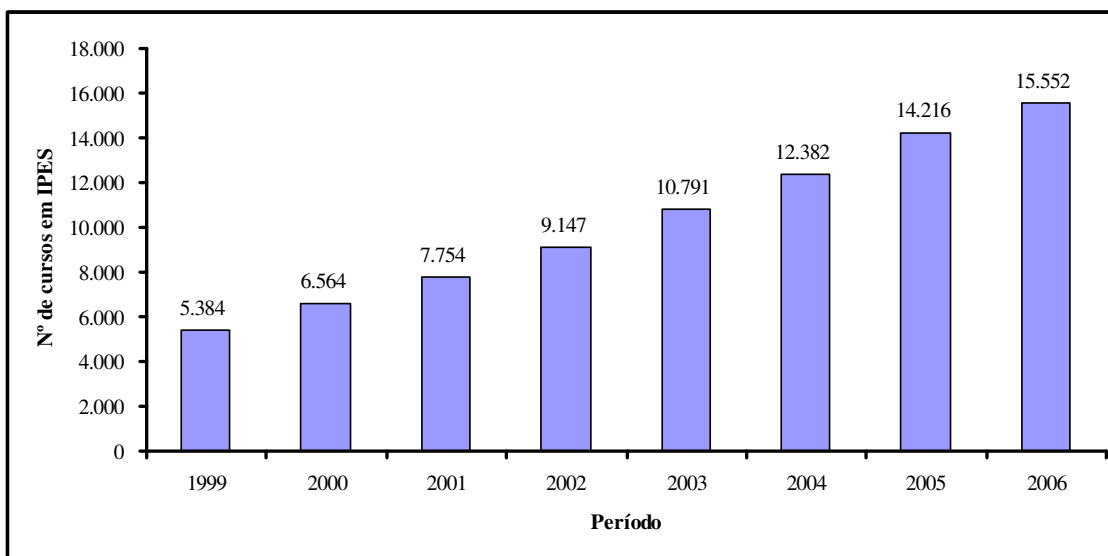
Os níveis escolares dividem-se em: Educação Básica - cuja finalidade é desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir na profissão e em estudos posteriores. É composta pela educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e técnico de nível médio; e Educação Superior - ministrada em instituições de ensino superior (públicas ou privadas), com variados graus de abrangência e especialização, abertas a candidatas que tenham concluído o ensino

médio ou equivalente e que tenham sido aprovados em respectivo processo seletivo (NEVES, 2002).

Tendo em vista os objetivos da pesquisa sobre características de organização acadêmica das IES, observa-se na Figura 3, que as instituições universitárias permeiam todos os níveis da educação superior; enquanto que as não-universitárias dedicam-se à base da educação superior e atuam, na pós-graduação, apenas no nível *Lato Sensu*.

#### 2.1.4 Posicionamento Frente ao Crescimento da Educação Superior

Nos últimos anos, houve um aumento no número de credenciamentos de novas IPES e a crescente autorização de novos cursos de graduação, bem como o aumento do número de vagas ofertadas (LOCH; REIS, 2004). De acordo com os dados do INEP, o número de cursos oferecidos por IPES no Brasil cresceu 188,9% no período de 1999 a 2006. Observa-se, no Gráfico 3, que o crescimento manteve-se constante ao longo desse período.



**Gráfico 3** - Evolução do Número de Cursos de Graduação Oferecidos por IPES no Brasil de 1999 - 2006  
**Fonte:** INEP (2007)

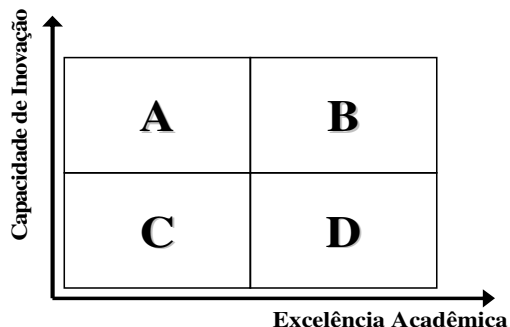
Meyer Júnior e Mugnol (2004, p.11) entendem que a prática incremental na criação e implantação de cursos como um dos pontos cruciais da gestão nas IPES.

movidos pelo mero instinto competitivo, mimetismo, percepção equivocada da existência de um nicho de mercado, ou ainda pela vontade política da administração superior, são criados cursos para os quais não existe uma demanda efetiva, ou comprovada existência de um mercado de trabalho. A gestão das instituições de ensino superior necessita desenvolver estratégias que conciliem os diversos cursos e programas acadêmicos existentes com os recursos limitados disponíveis.

Diante do amplo quadro de oferta diferenciada de cursos e programas de formação superior, bem como a evolução do número de cursos de graduação oferecidos pelas IPES, evidenciada no Gráfico 3, deduz-se que o mapeamento das variáveis ambientais, assim como decisões relacionadas a um posicionamento estratégico quanto às atividades de ensino, pesquisa e extensão, são algumas ações na busca, pelas IPES, da vantagem competitiva e da sua possível sustentabilidade no longo prazo.

Freitas (2006) sugere um modelo de posicionamento estratégico ancorado em duas variáveis: a excelência acadêmica e a capacidade de inovação. A combinação dessas duas variáveis permite gerar uma matriz de posicionamento dividida em quatro quadrantes (Figura 4 a seguir) que possibilita identificar como uma IES está posicionada diante de seus concorrentes:

- a) excelência acadêmica: essa variável demonstra principalmente como a instituição consegue transmitir todo o conteúdo de seus cursos e a capacidade de propagar a pesquisa, levando em conta premissas estratégicas ligadas à qualificação dos docentes, qualidade da biblioteca, relevância da atividade de pesquisa, novas mídias, capacidade de captação de alunos, avaliação do ENADE e do mercado empregador (FREITAS, 2006; WURZMANN, 2008);
- b) capacidade de inovação: demonstra a capacidade da instituição de responder aos desafios do mercado por meio de dimensões como portfólio de cursos/serviços e abrangência geográfica; considera também a capacidade de inovação em termos de gestão estratégica e operacional (FREITAS, 2006). A capacidade de inovação de uma instituição pressupõe que ela já possua “gestão profissionalizada”, com utilização de processos e ferramentas de gestão, gerenciando o seu relacionamento com os alunos por meio de bases tecnológicas, valorizando seus recursos humanos e atendendo as demandas do mercado com mais rapidez, além de explorar sua marca utilizando-se de modernos conceitos de marketing e mídia (FREITAS, 2006).



**Figura 4** - Matriz de Posicionamento de IES  
**Fonte:** Freitas (2006, p. 33)

A idéia da matriz é a de que, a partir da capacitação interna desenvolvida (na competência acadêmica e de inovação), pode-se estruturar cada quadrante da mesma, levando-se em conta a percepção do mercado sobre as IES. Freitas (2006) salienta que a percepção do mercado é relevante em vários sentidos. Como, por exemplo, a escolha de uma IES por novos alunos ou mesmo a definição de uma empresa, na seleção dos candidatos a suas vagas de emprego, pode ser influenciada por essa percepção que, na verdade, é uma interpretação do caminho que a IES escolheu, ou seja, seu posicionamento estratégico.

Fazendo-se uma leitura da Figura 4, pode-se entender que as instituições posicionadas no quadrante “C” estão no pior lugar da matriz, com baixa competência acadêmica e de inovação. As instituições do quadrante “B” (quadrante dos sonhos e oposto ao quadrante “C”) são reconhecidas pela alta competência acadêmica e de inovação. Já as instituições posicionadas no quadrante “A” apresentam alto grau de inovação, mas são percebidas pela baixa competência acadêmica (instituições privadas de massa). E, por fim, as instituições posicionadas no quadrante “D” apresentam baixo grau de inovação, mas são percebidas pela alta competência acadêmica (instituições públicas federais e estaduais).

No Quadro 4, a seguir, apresenta-se detalhadamente algumas características típicas das IES que ocupam cada quadrante da matriz de posicionamento (Figura 4).

<p><b>IES posicionadas no quadrante A</b></p> <p>São instituições tipicamente privadas e de massa. Nos últimos anos, apresentaram um crescimento acima da média do mercado desenvolvendo uma postura inovadora. Normalmente, estão baseadas em vários <i>campi</i>, apresentam capacidade de desenvolver rapidamente um portfólio de cursos amplo e mais aderente às novas demandas do mercado. Investiram fortemente em tecnologia da informação e na gestão, oferecendo bons serviços e conforto a seus alunos. Sua infra-estrutura acadêmica é de boa qualidade, porém seus resultados ainda não se comparam às IES de ponta. Seus professores são qualificados, porém a atividade de pesquisa não tem nenhuma relevância.</p>	<p><b>IES posicionadas no quadrante B</b></p> <p>São instituições tipicamente privadas e de nicho. Optaram por uma área de excelência do conhecimento e investiram fortemente. Seu portfólio de cursos é pequeno e formado por cursos tradicionais. Cobram por seus serviços educacionais bem acima do mercado. Investiram fortemente em tecnologia da informação e na gestão, oferecendo bons serviços e conforto a seus alunos. Sua infra-estrutura acadêmica é de boa qualidade, a atividade de pesquisa tem grande importância e gera boa visibilidade no mercado. Seus resultados acadêmicos são comparáveis ou mesmo superam as instituições de grande tradição e qualidade acadêmica.</p>
<p><b>IES posicionadas no quadrante C</b></p> <p>São instituições tipicamente privadas e de grande tradição. Desenvolveram-se em uma época em que o ambiente competitivo era menos hostil e ainda não entenderam completamente as novas regras competitivas de mercado. Normalmente, por não possuírem um grupo de gestores profissionalizados, tentam sobreviver seguindo o posicionamento das IES mais inovadoras, porém dificilmente serão percebidas como tal. Ao contrário das IES inovadoras, têm apresentado níveis de crescimento abaixo da média de mercado. Não investiram em tecnologia e em ferramentas de gestão, oferecem serviços e conforto abaixo das expectativas de seus alunos e concorrentes. Apresentam estruturas inchadas e, geralmente, têm um modelo de gestão paternalista. Apresentam estrutura acadêmica ultrapassada e a atividade de pesquisa não é relevante, o que reflete nos baixos níveis de avaliação acadêmica.</p>	<p><b>IES posicionadas no quadrante D</b></p> <p>São instituições tipicamente públicas e de grande tradição. Sua posição competitiva depende totalmente do benefício de serem gratuitas. Sua capacidade financeira está cada vez mais debilitada em função dos crescentes cortes no seu orçamento. Têm apresentado níveis de crescimento abaixo da média de mercado, não investiram em tecnologia e em ferramentas de gestão, oferecem serviços e conforto abaixo das expectativas de seus alunos. Apresentam estruturas inchadas e, em geral, têm um modelo de gestão típico de empresa pública. Sua infra-estrutura acadêmica é boa em função dos investimentos feitos pelo poder público no passado, porém estão sendo fortemente afetadas nos últimos anos pelos cortes nos orçamentos. Ainda apresentam as melhores avaliações acadêmicas, fruto de sua infra-estrutura acadêmica, mas fortemente dependentes do excelente nível de alunos ingressantes seduzidos pela gratuidade.</p>

**Quadro 4** - Interpretação da Matriz de Posicionamento de IES

**Fonte:** Adaptado de Freitas (2006)

O modelo da matriz de posicionamento proposto por Freitas (2006) é relevante, pois, além de descrever as competências internas desenvolvidas pelas IES, gera uma percepção do mercado e destaca algumas características existentes no modelo de gestão das mesmas.

Fazendo-se uma relação das características das IES do Quadro 4 com o tema deste estudo, pode-se entender que as instituições posicionadas no quadrante “D” (públicas estaduais e federais) estão fora do escopo que se pretende analisar. As instituições dos quadrantes “A”, “B” e “C”, para manutenção de suas atividades, cobram por seus serviços educacionais e estão inseridas em um mercado de forte concorrência assumido neste estudo.

Relacionando-se as IES dos quadrantes “A” e “C”, muito provavelmente, as instituições do quadrante “C” adotam um modelo de gestão paternalista e centralizado. Já as IES do quadrante “A”, possivelmente, adotam um modelo de gestão descentralizado e

profissionalizado, com cultura de avaliação de resultados, que podem ser exemplificadas pelas instituições: Anhanguera Educacional Participações S/A; Estácio Participações S/A; Kroton Educacional S/A; e SEB - Sistema Educacional Brasileiro S/A. Embora se tenha referenciado essas quatro instituições que ingressaram na Bovespa no ano de 2007, essas não são as únicas. É possível que existam outras instituições, que não de capital aberto, que estejam posicionadas nesse quadrante.

O quadrante “B” (Quadro 4), difícil de ser alcançado, muito provavelmente, apresenta alta competência de gestão e acadêmica. Pode-se exemplificar citando instituições de nicho de mercado, tais como a Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM) e o Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC).

## 2.2 A EDUCAÇÃO SUPERIOR PRIVADA COMO NEGÓCIO

Em praticamente todo o mundo, o setor de serviços vem ganhando importância crescente, ao mesmo tempo em que as habilidades para o mercado de trabalho vêm tornando-se cada vez mais complexas. Em outras palavras, as vantagens competitivas das organizações estão cada vez mais ligadas à qualidade de seu quadro de funcionários e cada vez menos a equipamentos ou mesmo à disponibilidade de capital (MIZNE, 2004).

O autor observa que, nesse novo cenário, um número crescente de postos de trabalho exige qualificação específica, o que vem aumentando a demanda por ensino superior globalmente. Ao adotar uma exposição sobre a demanda por ensino superior mundial, Porto e Régnier (2003, p.13) destacam que as IES estão imersas em um contexto de transformações, nas diversas instâncias de organização da sociedade, e que atingem a todos os países (ainda que de diferentes formas e com resultados díspares). Acrescentou, ainda, que elas enfrentam um duplo desafio:

[...] por um lado atualizar-se e inserir-se nesta nova realidade, revendo suas formas de organização e de relacionamento com seus atores-chave e dando um novo sentido ao seu papel social, e de outro lado entender, interpretar e apontar soluções para os problemas que tais transformações colocam aos indivíduos, grupos sociais, sistemas produtivos e governos.

Os autores reconhecem que, nessa nova dinâmica, o fato mais marcante refere-se à expansão do acesso ao ensino superior em escala mundial ao longo da última década. A Unesco (1999, p.246), tendo por base a análise do comportamento desse setor no decorrer dos últimos anos, afirma que:

[...] a experiência comum de numerosos países é que o ensino superior não é mais uma pequena parcela especializada ou esotérica da vida de um país. Ele se encontra no próprio coração das atividades da sociedade, é um elemento essencial do bem-estar econômico de um país ou região, um parceiro estratégico do setor do comércio e da indústria, dos poderes públicos, assim como das organizações internacionais.

Monteiro e Braga (2003) também reconhecem que o papel da educação é determinante para o grau de competitividade de um país na economia globalizada. Destacam que essa competitividade é regida pela capacidade que o país apresenta de prover conhecimentos, habilidades e competências aos seus recursos humanos, dando-lhes condições de aplicabilidade desse *know-wow* na produção de bens e serviços. Nesse contexto, pode-se dizer que promover a educação em um país assume, não somente o significado social, mas também um bem-estar econômico.

Porto e Régnier (2003) apresentam, em pesquisa exploratória, condicionantes, tendências e cenários para o horizonte 2003-2025 no ensino superior. Os autores enfatizam que a questão da *ampliação do sistema* em nível mundial apresenta-se como um elemento crucial para desenhos de cenários futuros. A ampliação do ensino superior abre espaços para uma nova arena no campo do ensino superior; e, nesta, observa-se a emergência de um conjunto de instituições dos tipos mais diversos com vistas a ocupar as oportunidades desse mercado.

Porto e Régnier (2003, p.19) destacam algumas mudanças nas características do setor de educação superior mundial por meio da introdução de novos elementos, tais como:

- quebra do monopólio geográfico, regional ou local, com o surgimento de novas forças competitivas não-tradicionais;
- mudança do modelo organizacional do ensino superior, que passa de um sistema federado [...] de faculdades e universidades, servindo apenas às comunidades locais, para uma “indústria” do conhecimento, operando em um mercado global, altamente competitivo e cada vez mais desregulamentado;
- transformação das universidades amplas, fortes e verticalmente integradas em instituições mais especializadas e centradas no aluno (e não no professor);
- significativa reestruturação da educação superior, implicando no desaparecimento e fusão de universidades, bem como no fortalecimento das interações entre elas, visando o intercâmbio de atividade e o desenvolvimento e operação de projetos comuns.

Os possíveis cenários e mudanças do setor de educação superior mundial, relacionadas a sua estrutura, nas relações entre as IES e a sociedade, na natureza da prestação de serviços acadêmicos e no modo de execução desses serviços, são amplamente tratados na pesquisa de Porto e Régnier (2003). O detalhamento dessas mudanças se apresentam extensas e, por esse motivo, não foram incorporadas a este estudo.

Na visão de Monteiro e Braga (2003), com o processo de expansão, transformação e a introdução desses novos elementos, o setor educacional atrairá um número crescente de novos atores que passam a disputar o domínio desse mercado com as instituições tradicionais. Estas, por sua vez, vêm-se forçadas a rever suas práticas de gestão, até então utilizadas, como condição a fim de que possam continuar tendo relevância em seus serviços prestados e para que sobrevivam em um cenário competitivo.

Assim como ocorre em nível mundial, as mudanças no mercado de ensino superior brasileiro também são significativas. Monteiro e Braga (2003) observam a introdução de novos elementos: (a) fim do monopólio geográfico das IES e inserção em um mercado global altamente competitivo e mais desregulamentado; (b) consolidação do mercado a partir da aquisição e fusão das IES; (c) entrada de novos *players* não tradicionais no mercado da educação, tais como IES corporativas, virtuais e organizações educacionais de ensino livre (não-regulamentado); (d) aumento da flexibilidade na mobilidade de ofertas e nos tipos de cursos superiores; (e) interiorização do ensino superior; (f) migração da educação do setor social para o setor econômico; (g) deselitização (indivíduos oriundos das classes C e D começam a ter acesso ao ensino superior no País).

Meyer Júnior (2003) assinala que a maior parte dessas transformações tem sido provocada por fatores externos às próprias IES. Percebe-se que as mudanças mais substantivas vêm ocorrendo de fora para dentro do sistema, independentemente do que produzem as instituições ou tampouco são resultantes de estratégias desenvolvidas por seus administradores.

Com o incremento da competição no setor de ensino superior, fortalece-se a tendência de aumento do movimento de profissionalização da gestão das IES brasileiras, a exemplo do que já vem sendo praticado em muitas outras instituições de mercado. Dessa forma, a utilização de métodos, processos e ferramentas de gestão consagrados em outras esferas deverá ser, cada vez mais, voz corrente também entre as IES. Além disso, deverá se tornar comum a ocupação de cargos administrativo-financeiros por profissionais das áreas e não por professores que são promovidos a funções administrativas sem o domínio dos conhecimentos técnicos específicos e sem experiência prática específica (PORTO; RÉGNIER, 2003).



### 2.2.1 A Consolidação do Setor de Ensino Superior Privado

Atualmente, ocorre um movimento no setor, mais intenso dos que os descritos anteriormente por Monteiro e Braga (2003) e por Porto e Régnier (2003). Trata-se da consolidação do setor. A consolidação aqui se refere ao movimento de ampliação, aquisição e fusão de IES, gerando grandes instituições (*holdings* educacionais) que passam a concentrar boa parte do alunado do país (BRAGA, 2008).

Uma das características do mercado brasileiro de educação superior é a pulverização em relação a instituições e alunos, conforme se observa na Tabela 3.

**Tabela 3** - Número de Instituições Públicas e Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil – 2006

Categoria Administrativa	Instituições		Alunos		Quantidade Média de Alunos por Instituição
	Quant.	%	Quant.	%	
<b>Públicas</b>	<b>248</b>	<b>10,9</b>	<b>1.209.304</b>	<b>25,9</b>	<b>4.876</b>
Federal	105	4,6	589.821	12,6	5.617
Estadual	83	3,7	481.756	10,3	5.804
Municipal	60	2,6	137.727	2,9	2.295
<b>Privadas</b>	<b>2.022</b>	<b>89,1</b>	<b>3.467.342</b>	<b>74,1</b>	<b>1.715</b>
Particular	1.583	69,7	1.924.166	41,1	1.216
Comum./Confes./Filant.	439	19,3	1.543.176	33,0	3.515
<b>Brasil</b>	<b>2.270</b>	<b>100,0</b>	<b>4.676.646</b>	<b>100,0</b>	<b>2.060</b>

Fonte: INEP (2007a)

A Tabela 3 mostra maior concentração em número de instituições e de alunos nas instituições categorizadas como privadas. Os últimos dados oficiais do ano de 2006 destacam a desproporcionalidade entre todas as subcategorias administrativas das IES, sendo que as IES privadas particulares apresentam menor média aluno/instituição e, nas públicas estaduais, essa média é a maior em relação às outras subcategorias.

Tendo em vista que o foco central deste estudo concentra-se nas instituições privadas, por meio da Tabela 4 pode-se ter um panorama analítico dessas instituições sob a ótica das suas categorias acadêmicas.

**Tabela 4** - Número de Instituições Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil por Organização Acadêmica – 2006

Organização Acadêmica	Instituições		Alunos		Quantidade Média de Alunos por Instituição
	Quant.	%	Quant.	%	
Universidades	86	4,3	1.457.133	42,0	16.943
Centros Universitários	115	5,7	711.399	20,5	6.186
Faculdades Integradas	112	5,5	197.334	5,7	1.762
Faculdades, Escolas e Institutos	1.567	77,5	1.051.283	30,3	671
Centros e Faculdades de Tecnologia	142	7,0	50.193	1,4	353
<b>Total</b>	<b>2.022</b>	<b>100,0</b>	<b>3.467.342</b>	<b>100,0</b>	<b>1.715</b>

Fonte: INEP (2007a)

A Tabela 4 indica que as diferenças nas diversas categorias acadêmicas são expressivas. Consolidando-se as instituições universitárias (universidades e centros universitários), percebe-se, tal como é exibido a seguir na Tabela 5, que as universitárias representam somente 9,9% das IPES no Brasil, mas possuem 62,5% dos alunos matriculados. Em média, cada uma das instituições desse porte detinha cerca de 10,7 mil alunos. Por outro lado, consolidando-se as IES não-universitárias (faculdades integradas, faculdades, escolas e institutos, centros e faculdades de tecnologia), verifica-se que elas representam 90,1% das IPES, porém possuem somente 37,5% dos alunos de graduação. Em média, cada uma dessas instituições possuía cerca de 713 alunos (Tabela 5).

**Tabela 5** - Instituições Universitárias e Não-Universitárias Privadas e Alunos Matriculados em Cursos de Graduação Presenciais no Brasil – 2006

Organização Acadêmica	Instituições		Alunos		Quantidade Média de Alunos
	Quant.	%	Quant.	%	
Universidades e Centros Universitários	201	9,9	2.168.532	62,5	10.789
Não-Universitárias	1.821	90,1	1.298.810	37,5	713
<b>Total</b>	<b>2.022</b>	<b>100,0</b>	<b>3.467.342</b>	<b>100,0</b>	<b>1.715</b>

Fonte: INEP (2007a)

A Tabela 5 mostra que as diferenças são relevantes e que, no caso de instituições não-universitárias, 713 alunos pode ser um número pequeno para custear os custos fixos de uma IES.

Mizne (2004) esclarece que essas IPES de menor porte, em que pese a sua importância para o sistema de ensino, são normalmente instituições novas, cujos gestores ainda estão mais preocupados em estabelecer o negócio do que em estabelecer práticas eficientes de gestão. Assinala ainda que a maior parte do tempo desses gestores normalmente é investida na decisão de questões como atração de alunos, quadro de cursos que serão oferecidos, processo de aprovação e reconhecimento de cursos junto ao MEC, contratação de pessoal, compra de

laboratórios de informática e infra-estrutura geral, ou seja, questões mais ligadas ao estabelecimento da entidade do que melhorias no processo de gestão.

De forma geral, a falta de planejamento quanto à expansão do número de IES e a prática incremental na criação e implantação de cursos ocasionou uma questão crítica da gestão nas IPES (LOCH; REIS, 2004), ou seja, a redução gradual de alunos matriculados por curso de graduação. Essa redução foi de 22% no período de 1999 a 2006, conforme consta na Tabela 6.

**Tabela 6** - Evolução do Número de Alunos de Graduação em IPES no Brasil - 1999 a 2006

Ano	IPES no Brasil - Evolução do número de:		
	Alunos matriculados em cursos de graduação	Cursos de graduação oferecidos	Alunos matriculados por curso de graduação
1999	1.537.923	5.384	286
2000	1.807.219	6.564	275
2001	2.091.529	7.754	270
2002	2.428.258	9.147	265
2003	2.750.652	10.791	255
2004	2.985.405	12.382	241
2005	3.260.967	14.216	229
2006	3.467.342	15.552	223
<b>Varição 1999/2006</b>	<b>+ 125,5%</b>	<b>+ 188,9%</b>	<b>- 22,0%</b>

Fonte: Elaborado com base nos dados do INEP (2007a)

Para a viabilidade, é preciso um número mínimo de alunos por curso para fazer frente aos investimentos em estrutura física e para a permanência de um corpo docente qualificado (ZUCATTO; JANNER; BEBER, 2007). A isso, chama-se ponto de equilíbrio (*Break-Even Point*). Se esse quesito não for observado, nos próximos anos, muitas das pequenas IES possivelmente passarão por sérias dificuldades financeiras (GARCIA, 2006).

Braga (2008) assinala, de forma incisiva, que sobram poucas opções para as pequenas IES. Para citar algumas: (a) estabelecerem-se em cidades onde grandes grupos não têm interesse de atuar; (b) encontrar um nicho de mercado e criar diferenciais para serem reconhecidas como referência; (c) unirem-se com outras pequenas para se fortalecerem; e (d) serem vendidas para os grandes grupos.

Garcia (2006) destaca que há no momento uma excepcional oportunidade para que lideranças iniciem processos de fusão e incorporação, transformando diversos conjuntos de pequenas IES em grupos maiores e mais competitivos. Aqueles que conseguirem unir, por exemplo, 10 instituições não-universitárias, terão uma instituição com cerca de 7 mil alunos, aproximando-se das IES universitárias. No entanto, o autor alerta que, para que isso ocorra

com sucesso, são necessárias práticas de governança a fim de se conseguir a integração das instituições.

Dessa forma, como vem acontecendo com outros segmentos do mercado, o setor de educação já vive e ainda deverá viver uma onda de aquisições e incorporações de IES. Uma evidência sobre esses negócios no mercado de ensino superior, realizados em 2007 e até agosto de 2008, pode ser observada nos Quadros 5, 6 e 7. Os valores da coluna aquisição do negócio (Quadros 5, 6 e 7) referem-se à aquisição da operação de ensino superior. Os valores de ativos imobiliários operacionais não estão computados.

As aquisições da Estácio Participações S/A. podem ser observadas no Quadro 5.

<b>IES adquirida</b>	<b>Cidade(s)</b>	<b>Mês/ Ano</b>	<b>Aquisição do negócio ensino – R\$</b>	<b>R\$ por aluno</b>
Centro Universitário Radial	São Paulo – SP, ABC Paulista e Curitiba – PR	08/2007	56,6 milhões	5,2 mil
Sociedade de Educação Continuada Ltda	Curitiba – PR	08/2007	Aquisição de 80% pelo valor mínimo de 150 milhões	Não divulgado
(a) Faculdade Interlagos (b) Instituto Euro-Latino-Americano de Cultura e Tecnologia Ltda (c) Faculdade Brasília	(a) São Paulo – SP. (b) Cotia – SP. (c) São Paulo – SP	02/2008	Aproximada- mente 15,2 milhões.	(a) 4,5 mil; (b) 4,5 mil; (c) 3,8 mil.
Faculdade Magister	São Paulo – SP	06/2008	4,3 milhões	Não divulgado

**Quadro 5** - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Estácio Participações S/A no Mercado Brasileiro  
**Fonte:** Bovespa (2008b)

A Estácio Participações S/A, com sede e liderança no mercado do Rio de Janeiro, adota modelo de negócio baseado na operação de múltiplas unidades no território brasileiro, o que lhe proporciona ganhos de escala. Resumidamente, a estratégia da Estácio está baseada em três pilares: “qualidade, preço e localização”. Pretende desenvolver as seguintes iniciativas: (a) foco na qualidade e preços atrativos; (b) expansão de atividades (aumento da base de alunos matriculados, abertura e/ou aquisições de novas unidades, inovação na oferta de cursos); (c) investimento e utilização de tecnologia de ensino (de forma a oferecer cursos semipresenciais, compostos de aulas presenciais e por acesso remoto; e (d) oferecer cursos integralmente ministrados à distância) (ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S/A, 2007).

As aquisições da Anhanguera são descritas no Quadro 6.

IES adquirida	Cidade(s)	Mês/ Ano	Aquisição do negócio ensino – R\$	R\$ por aluno
Centro Universitário Ibero-Americano	São Paulo – SP	02/2007	16,7 milhões	6,1 mil
Faculdade Fênix de Bauru	Bauru – SP	03/2007	6,5 milhões	3,5 mil
Faculdade Integração Zona Oeste	Osasco – SP	04/2007	17,4 milhões	4,4 mil
Faculdade Atlântico Sul	Pelotas e Rio Grande – RS	07/2007	16,8 milhões	4,5 mil
(a) Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal – UNIDERP; (b) o Centro Universitário de Campo Grande – UNAES; (c) Faculdades Integradas de Ponta Porá; (d) Faculdade Dourados; (e) Instituto de Ensino Superior de Dourados; (f) Faculdades Integradas de Rio Verde.	Diversas cidades no Estado do Mato Grosso	10/2007	Não Divulgado	Não divulgado
Centro Universitário de Santo André	Santo André – SP	12/2007	59,9 milhões	6,1 mil
Faculdades Planalto – FAPLAN	Passo Fundo – RS	02/2008	10,2 milhões	4,1 mil
Faculdade de Negócios e Tecnologias da Informação – FACNET	Distrito Federal	02/2008	20,4 milhões	5,5 mil
(a) Instituto de Ensino Superior de Joinville – IESVILLE; (b) Faculdade de Tecnologia Iesville – FATI; (c) Faculdade de Tecnologia São Carlos – FATESC; (d) Instituto Superior de Educação de Santa Catarina – ISESC; (e) Faculdade de Tecnologia de Jaraguá do Sul – FATEJ; (f) Faculdade de Tecnologia Jaraguense – FATEJA.	Joinville e Jaraguá do Sul – SC	02/2008	30,0 milhões	Não divulgado
Faculdade Regional de Itapeverica da Serra – FRIS	Itapeverica da Serra – FRIS	05/2008	3,5 milhões	Não divulgado
Faculdade Editora Nacional – FAENAC	São Caetano do Sul – SP	05/2008	34 milhões	Não divulgado
(a) Faculdade Brasileira de Ciências Exatas, Humanas e Sociais e (b) Faculdade de Tecnologia – FABRAI	Belo Horizonte - MG	05/2008	10,3 milhões	Não divulgado
Faculdade do Sul de Mato Grosso – FACSUL	Rondonópolis – MT	07/2008	13,6 milhões	Não divulgado

**Quadro 6** - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Anhanguera Educacional S/A no Mercado Brasileiro  
**Fonte:** Bovespa (2008a)

Anhanguera Educacional S/A, com sede estabelecida na Cidade de Valinhos, interior do Estado de São Paulo, adota modelo acadêmico e mercadológico voltado para alunos trabalhadores de renda média e média-baixa. Segue, também, modelo de negócio padronizado e escalável baseado em uma operação de multi-unidades e com processos padrão. Isso permite a implementação rápida de um plano de expansão de unidades por meio da replicação do modelo em novas localidades, com ganhos de escala (ANHANGUERA, 2008).

As aquisições da Kroton Educacional S/A e do SEB - Sistema Educacional Brasileiro S/A podem ser observadas no Quadro 7.

	<b>IES adquirida</b>	<b>Cidade(s)</b>	<b>Mês/ Ano</b>	<b>Aquisição do negócio ensino – R\$</b>	<b>R\$ por aluno</b>
<b>Kroton Educacional S/A.</b>	Sociedade Educacional e Cultural de Divinópolis Ltda	Divinópolis – MG	09/2007	7,1 milhões	Não divulgado
<b>SEB – Sistema Educacional Brasileiro S/A</b>	Faculdade Metropolitana	Belo Horizonte – MG	11/2007	10,0 milhões	3,7 mil

**Quadro 7** - Negócios de Aquisições de IES feitos pela Kroton e SEB no Mercado Brasileiro  
**Fonte:** Bovespa (2008c), Bovespa (2008d)

A Kroton Educacional S/A, com sede na cidade de Belo Horizonte (MG), opera no Ensino Básico há mais de 36 anos e, no Ensino Superior, desde 2001. Tem na sua principal marca, “Pitágoras”, grande visibilidade, sempre associada ao Ensino Básico. No Ensino Superior, a Kroton utiliza modelo de negócios replicável e escalável, ou seja, com capacidade de operar grandes redes de ensino, por meio de um sistema de ensino padronizado para sua expansão em larga escala, com estratégias que incluem: (a) criação de novos campi; (b) desenvolvimento e maturação das unidades existentes; (c) aquisição de unidades em atividade; e (d) implantação da modalidade de ensino a distância (KROTON, 2008).

O Sistema Educacional Brasileiro S/A (SEB), com sede na cidade de São Paulo (SP), opera no Ensino Básico e Superior. Tem grande visibilidade na sua marca - “COC”. A partir de 1999, iniciou suas atividades no Ensino Superior, com adoção de modelo de negócios semelhante a Kroton.. Desenvolve as seguintes estratégias: (a) expansão do ensino a distância; (b) implantação e expansão do ensino superior presencial; e (c) continuidade de investimentos de tecnologia educacional (SEB, 2008).

Os Quadros 5, 6 e 7 revelam apenas algumas aquisições realizadas por 4 grupos educacionais brasileiros. Esses 4 grupos privados (mantenedores de IES) negociam suas ações

na Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa. Com base nesses dados, pode-se deduzir que o valor da negociação é influenciado pelo número de alunos matriculados na IES. Revela, também, a tendência de maior valorização das aquisições de IES estabelecidas nas capitais do que as aquisições feitas no interior. Além disso, observa-se que os centros universitários foram negociados por valores superiores em relação às faculdades, por exemplo.

Enquanto que, em 2007, foram feitas 18 transações de fusões e aquisições no setor de educação no Brasil, número que posicionava o segmento em 14º lugar no levantamento da consultoria KPMG, só no primeiro semestre de 2008 foram feitas 30 operações, elevando-o para a terceira posição no *ranking* (MENDES, 2008). Motta da KPMG (*apud* Mendes, 2008, não paginado) ressalta que “mais da metade das transações (17) ocorreram no segundo trimestre de 2008, o que significa que o setor ainda está em curva de aceleração, diferentemente de outras áreas, que começaram a desacelerar”. O autor observa ainda que mais de 70% das aquisições foram feitas por organizações que abriram capital na bolsa.

No entender de Bóscolo (*apud* Mendes, 2008, não paginado), responsável pelo mercado de educação da KPMG, o número de fusões e aquisições poderia ser ainda maior se as instituições estivessem preparadas para isso: “Um grupo grande começa a pesquisar 10 instituições e só compra três ou quatro, pois elas não têm um sistema de auditoria eficiente. Grande parte das faculdades vêm de empresas familiares e não imaginavam que isso viraria um negócio”.

Os grupos brasileiros Anhanguera Educacional e a Kroton Educacional noticiaram planos de expansão que englobam também o início de operações a médio e longo prazo na América Latina, além de triplicar o número de unidades nos próximos cinco anos no país. A estratégia pode ser considerada uma reação ao assédio do setor no país, que atrai conglomerados estrangeiros, como o norte-americano *Apollo Group*, que fez uma oferta de R\$ 2,5 bilhões pelo grupo Objetivo, formado pela Universidade Paulista (Unip), 46 faculdades e 700 escolas controladas pelo grupo (CM CONSULTORIA, 2008a).

Tem sido noticiado na imprensa que instituições estrangeiras ganham cada vez mais espaço no mercado de ensino superior brasileiro. Uma evidência disso foi a chegada, em 2005, da americana *Laureate International Universities*, presente em 18 países com mais de 30 instituições. Segundo Guedes (*apud* CM Consultoria, 2008b), a *Laureate* já investiu R\$ 1 bilhão, tornando-se sócia de três instituições: inicialmente, a Universidade Anhembi Morumbi (SP), da qual detêm 51%; na seqüência, a Universidade Potiguar (RN) e Business School São Paulo (BSP). Em 2008, o Centro Universitário do Norte (UniNorte), no Amazonas, e a Escola Superior de Administração Direito e Economia (Esade), no Rio Grande do Sul, passaram a

integrar a rede da *Laureate*, que tem atualmente 70 mil alunos. Outra instituição americana presente no Brasil é a *Whitney* que, em 2006, adquiriu, por R\$ 23,5 milhões 50% do capital do Centro Universitário Jorge Amado de Salvador (CM CONSULTORIA, 2008b).

Embora não existam obstáculos legais para a presença de capitais estrangeiros no setor educacional, a entrada de grupos estrangeiros tem se apresentado insegura aos mesmos tendo em vista algumas barreiras. Por exemplo, de um lado, há resistência do ponto de vista político que impede a participação de capital estrangeiro em empreendimentos educacionais. Isso porque, nos termos da reforma universitária proposta pelo governo, o limite de participação seria de 30% do capital votante. Por outro lado, há também aspectos referentes à gestão do negócio. O nível de governança do setor é muito baixo, com alto grau de informalidade, o que assusta o investidor estrangeiro (CM CONSULTORIA, 2008b). Nesse sentido, Bóscolo da KPMG (*apud* CM Consultoria, 2008b) assevera que “alguns bons negócios” estão sendo deixados de lado por causa de riscos ligados à má gestão.

### **2.2.2 Economia de Escala no Setor de Ensino Superior Privado**

As aquisições das IES, principalmente as particulares, por outras instituições, revela a nova face do mercado de ensino superior. O resultado disso (além da consolidação do setor) é a geração de “economia em escala”, com possível pressão sobre os valores médios de mensalidade, que tenderão a cair, aumentando a dificuldade das pequenas IES em manterem-se competitivas (BRAGA, 2008).

Braga (2008) enfatiza que há pouco tempo não se falava de “economia em escala” no setor de ensino superior, pois o maior custo é a folha de pessoal e nesta não se aplica o ganho em escala. No entanto, esse autor reconhece que a inserção das novas tecnologias da informação no contexto da relação ensino/aprendizagem, integradas a projetos de unificação de matrizes curriculares, o ganho em escala passou a ser mais significativo no setor educacional.

Complementando Braga (2008), Duque-Estrada (2007) observa que obter ganho em escala dependerá fundamentalmente do posicionamento que os mantenedores quiserem imprimir na sua instituição. Duque-Estrada assinala que, para entregar “qualidade com escala”, é preciso planejamento, investimentos em tecnologia, em desenvolvimento de novos



modelos de ensino, com a utilização, por exemplo, da educação a distância e de estratégias de “ensalamento” que aumentem a média de alunos por sala de aula.

Os termos “economia em escala” e “ensalamento”, nesta pesquisa, estão ligados ao contexto do ensino superior privado como negócio. Não obstante a “economia de escala”, a Constituição Federal, no artigo 209, garante que o ensino é livre para a iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;

II - autorização e avaliação de qualidade pelo poder público.

Como se pode observar no texto constitucional, o Estado é regulador quanto à autorização e aferição da qualidade, tanto é que o MEC vem obrigando algumas IES, com baixas avaliações no exame ENADE, por exemplo, a reduzir a oferta de vagas, diminuir o número de alunos por sala de aula e a elevar exigências de qualificação do corpo docente.

Nesse contexto, Castro (2004, p.61) menciona que o grande peso dos custos arcados pelos alunos das IES privadas vem dos gastos de pessoal. Esse autor entende que

para baixar os custos, é preciso ou ter mais alunos na sala de aula, ou reduzir a folha dos professores. A folha só poderá baixar se os professores passarem menos tempo com os alunos ou se os seus salários forem reduzidos. O que acontece com a qualidade do ensino em cada uma destas hipóteses é o ponto de partida para as discussões do que pode e do que deve ser feito.

Ao abordar economia de escala, Castro (2004, p.61) questiona “em que medida, dobrar o número de alunos sacrifica a qualidade do ensino?”. Castro refere-se às universidades americanas mais renomadas, onde certas aulas são dadas em enormes auditórios.

No Brasil, a regra repetida por todos diz que a sala de aula deve ter 50 alunos, no máximo. De onde vem este número mágico ninguém sabe. Na lei não está. Apenas sabemos que nem vem da pesquisa e nem da observação de como fazem os países mais bem sucedidos na educação superior. De fato, universidades pequenas e tidas como estando dentre as melhores do mundo, por exemplo, Harvard e Princeton, têm aulas com até 400 ou 500 alunos na sala de aula. Esses números não escandalizam ninguém, nem no mundo universitário americano, (onde há aulas em anfiteatros, com mais de mil alunos) e nem na Europa onde o mesmo ocorre com grande frequência.

O aumento do número de alunos por sala vai afetar algumas instituições que se interessam por uma clientela menos preocupada com esses aspectos e não vai afetar outras

que buscam um ensino mais agradável. Para Castro (2004, p.63), o que sugerem “[...] algumas pesquisas é que alunos e professores gostam de aulas com turmas pequenas. Mas isso não significa que aprendam menos nas aulas com turmas grandes. É mais pelo conforto do que pelo rendimento acadêmico”. Castro (2004, p.62) observa que “[...] as únicas exceções são os alunos muito pobres nos anos iniciais de alfabetização, onde parece haver uma certa vantagem para as classes pequenas”.

Monteiro e Braga (2003) assinalam que indivíduos oriundos das classes C e D começam a ter maior acesso ao ensino superior no país. Grande parte desse contingente passou a ter acesso principalmente por causa dos benefícios previstos nos programas de fomento, tais como PROUNI e Financiamento ao Estudante de Ensino Superior (FIES), adotados pelo Governo Federal (CM CONSULTORIA, 2008b).

Na visão de Duque-Estrada (*apud* CM Consultoria, 2008b, não paginado), as grandes redes de ensino que estão se formando observam a ascensão da classe “C” e cobram uma mensalidade média de R\$ 400,00. Esse autor finaliza alertando que “para que o negócio dê certo a longo prazo é preciso oferecer garantia de emprego aos alunos, o que implica investimento e cursos que atendam a esses anseios por um preço acessível”.

### **2.2.3 A Governança Corporativa em Instituições Privadas de Ensino Superior**

Em países como os Estados Unidos e os da Europa, passar o comando da gestão das IPES para profissionais de mercado é mais que uma tendência. Em boa parte dos casos, a administração familiar das IPES deu lugar a modelos descentralizados e que priorizam a alta performance do negócio (LOPES, 2006a).

Entretanto, no Brasil, o modelo de gestão que prioriza o viés de negócio das IPES ainda enfrenta grande resistência, sendo o mercado dominado por IES privadas particulares, administradas por famílias. Contudo, nas últimas décadas, as instituições de ensino passaram a conviver com características de mercado bem diferentes das vivenciadas por seus fundadores. Atualmente, o setor privado, além de precisar controlar seus indicadores de qualidade, sofre pressões de mercado crescentes em função da concorrência (LOPES, 2006a).

Garcia (2006) assinala que as melhores práticas de governança corporativa serão capazes de garantir a estrutura e o respaldo teórico necessários para a gestão profissionalizada. Governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e

monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade (IBGC, 2003).

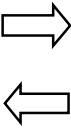
O termo governança corporativa começou a ser utilizado nos Estados Unidos, no final da década de 1980, para designar uma forma de gestão que tornasse as companhias abertas mais confiáveis para os investidores e socialmente mais responsáveis, desenvolvendo mecanismos que conferissem maior visibilidade e transparência ao processo decisório (BERTUCCI; BERNARDES; BRANDÃO, 2006).

Embora o termo governança corporativa seja recente, os pesquisadores norte-americanos Berle e Means, em 1932, já discutiam, no clássico *The Modern Corporation and Private Property*, alguns aspectos da evolução do mundo corporativo, tais como: (1) o afastamento entre propriedade e controle das grandes organizações; (2) as mudanças no comando das companhias, dos proprietários para os gestores. Como se pode observar “o divórcio entre a propriedade e o controle, resultante desse processo, envolve quase necessariamente uma nova forma de organização econômica da sociedade” (BERLE; MEANS, 1988, p.3).

Andrade e Rossetti (2006) destacam algumas razões para o despertar da governança corporativa nas organizações, e que têm conduzido esse sistema a uma posição de alta relevância entre as práticas modernas de gestão.

Elas são “externas” e “internas”, porém integradas. As externas impactam fortemente as internas, enquanto estas também influenciam mudanças no macroambiente, ou seja, no entorno onde as organizações operam.

Andrade e Rossetti (2006) assinalam que a maior parte dessas razões, notadamente as externas, originou-se nas últimas décadas conforme Quadro 8.

Razões externas		Razões internas
<p><b>1. Mudança no macroambiente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desfronteirização de mercados financeiros.</li> <li>• Desengajamento do Estado-empresário.</li> <li>• Novos <i>players</i> globais: ascensão da Ásia.</li> </ul> <p><b>2. Mudanças no ambiente de negócios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reestruturações setoriais: novas estruturas de competição.</li> <li>• Complexidade crescente no ambiente de negócios: cenários de incertezas e turbulências.</li> </ul> <p><b>3. Revisões institucionais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Regulação legal, mais abrangente e mais severa.</li> <li>• Profusão de códigos de governança corporativa.</li> <li>• Reações do mercado aos escândalos corporativos.</li> <li>• Postura mais ativa dos investidores institucionais: fundos de pensão e fundos mútuos de investidores.</li> </ul>		<p><b>1. Mudança societárias</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reestruturações societárias.</li> <li>• Processos sucessórios: grande número de empresas em segunda e terceira gerações.</li> </ul> <p><b>2. Realinhamentos estratégicos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Respostas às macromudanças no ambiente de negócios.</li> <li>• Gestão de alinhamentos: formulação da estratégia e acompanhamento.</li> </ul> <p><b>3. Reordenamentos organizacionais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Profissionalização da gestão.</li> <li>• Reconstituição dos conselhos de administração.</li> <li>• Controle preventivo de fraudes.</li> <li>• Clareza na separação dos papéis: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Acionistas: gestão do retorno total.</li> <li>- Direção executiva: gestão dos negócios.</li> <li>- Conselhos: gestão dos valores corporativos.</li> </ul> </li> </ul>

**Quadro 8** - Razões Determinantes do Despertar da Governança Corporativa  
**Fonte:** Andrade e Rossetti (2006, p. 95)

Embora a governança corporativa tenha sido implantada inicialmente nas organizações empresariais tradicionais, no Brasil, percebe-se que esse sistema começa a ser adotado também por IES. O ano de 2007 foi marcado pelo ingresso de 4 mantenedoras de IES privadas na Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa. O Quadro 9 mostra as entidades mantenedoras e o nível de governança corporativa a que pertencem.

Razão Social	Segmento (Nível de Governança Corporativa)
Ananguera Educacional Participações S/A.	Nível 2
Estácio Participações S/A.	Novo Mercado
Kroton Educacional S/A.	Nível 2
SEB - Sistema Educacional Brasileiro S/A.	Nível 2

**Quadro 9** - Companhias Abertas de Serviços Educacionais no Brasil  
**Fonte:** Bovespa. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>>. Acesso em: 11 jul. 2008.

A Estácio Participações S/A., que tinha ações listadas no Nível 2 de governança corporativa, a partir de 11 de julho de 2008 migrou as negociações de suas ações para o Novo Mercado, nível mais alto de governança da Bovespa. Essa instituição, provavelmente a maior organização privada do setor de ensino superior no Brasil em número de alunos matriculados, com aproximadamente 198 mil alunos de graduação em 31/03/2008, alcançou, no primeiro trimestre de 2008, uma receita líquida de R\$ 238 milhões. Para o *Chief Executive Officer* -

CEO da Estácio, João Carlos de Castro Rosas, “a migração para o Novo Mercado é mais um passo no processo de *turnaround* feito ao longo dos últimos anos e demonstra o comprometimento da Companhia com as melhores práticas de Governança Corporativa e transparência” (PORTAL ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S/A, 2008).

A Anhanguera Educacional, nascida em Valinhos (SP), ganha força no mercado com os R\$ 868,3 milhões captados no mercado de capitais com duas ofertas públicas de ações realizadas entre 2007 e 2008 (CM CONSULTORIA, 2008a). Embora tenha que se ter cuidado com tais fontes de informações, esses fatos justificam a postura mais ativa de investidores por instituições que aderem às práticas de governança corporativa, de acordo com as razões observadas no Quadro 8 por Andrade e Rossetti (2006).

Diante desse quadro de transformações no mercado, Porto e Régnier (2003) enfatizam que, diretamente associada ao desdobramento da expansão do setor, emergem três questões em nível mundial:

- **equilíbrio entre quantidade e qualidade**, ou seja, como fazer para oferecer um maior número de programas e vagas respeitando-se ao mesmo tempo normas de qualidade;
- necessidade de encontrar **formas de financiamento** viáveis para sustentar o ensino superior, especialmente quando se considera a menor disponibilidade de recursos públicos e o aumento dos custos; e
- busca de novas **formas de gestão** dos estabelecimentos de ensino superior que, face à expansão e aos interesses múltiplos de suas clientelas, deverão conciliar objetivos complexos e diversificados. Isso se traduz em missões distintas, porém focadas nas necessidades de seus públicos-alvos e ao mesmo tempo articulados e coerentes com os objetivos amplos e de longo prazo dos países.

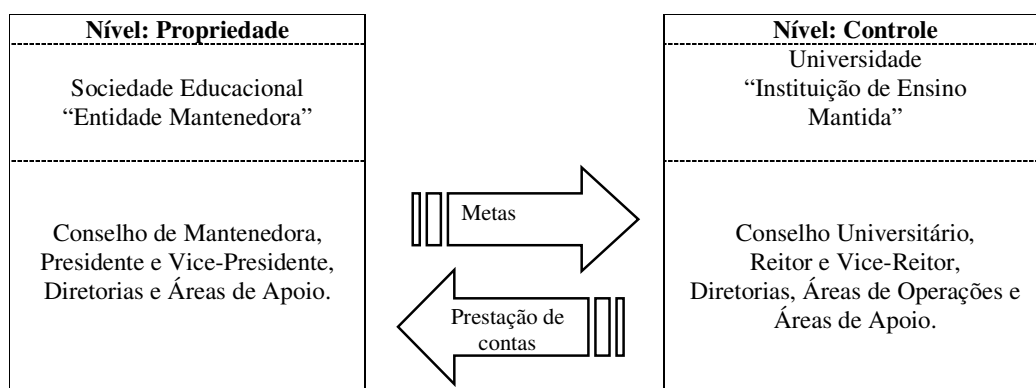
No Brasil, a questão ligada ao financiamento do setor privado tem relação com recursos oriundos das mensalidades cobradas dos alunos, que tendem a ser insuficientes para financiar o crescimento esperado. Esse crescimento futuro está fundamentado em uma das metas do Plano Nacional de Educação elaborado pelo Governo Federal, que prevê maior expansão do setor, com a oferta de educação superior até 2011 para, pelo menos, 30% dos jovens de 18 a 24 anos (MEC, 2007a).

Mizne (2004) destaca que com o aumento do número de alunos advindos das classes C e D, a renda média do estudante de ensino superior tenderá a ser cada vez menor. Muito provavelmente as mensalidades não poderão ser reduzidas porque os custos das IES tendem a

crescer com investimentos em instalações físicas, infra-estrutura e corpo docente com experiência. Esses são apenas três dos principais componentes de custo suportados pelas IPES.

Para Mizne (2004), nessa situação, os gestores educacionais precisam fazer uso de capital externo ao setor, capital que não vem do governo, nem das próprias IES. Ou seja, capital de investidores. Ao finalizar, Mizne (2004, p.143) afirma que “[...] a maioria das IPES é pouco profissionalizada e com acesso limitado ao mercado de capitais. Os gestores que conseguirem profissionalizar a gestão, implantar práticas de governança e ganhar transparência terão melhor acesso a capital”.

Souza (2008) sugere o sistema de governança universitária, permitindo-se maior profissionalização da gestão. Dadas as características das instituições privadas de ensino superior, esse autor destaca a relação organizacional em governança universitária entre entidade mantenedora e a instituição de ensino mantida, conforme Figura 5.



**Figura 5** - Relações Organizacionais em Governança Universitária  
**Fonte:** Adaptado de Souza (2008)

A idéia é a de que os agentes responsáveis pela propriedade estabeleçam metas e forneçam recursos, para que os agentes responsáveis pelo controle da IES executem o planejamento e que, por sua vez, prestem contas àqueles. Souza (2008) destaca alguns pré-requisitos para a eficácia do sistema: (1) manutenção da interdependência entre as entidades; (2) não intercâmbio de agentes entre as entidades; (3) cultura de avaliação por resultados – impessoalidade; (4) estabelecimento de metas de forma compartilhada; (5) comprometimento de todos os participantes com o desempenho organizacional.

O sistema proposto por Souza (2008) é contemplado por Garcia (2006), ao defender sua posição de que os gestores da área acadêmica devem se pautar ao plano de metas e

deverão ter a capacidade de mobilizar os ativos intangíveis da IES (por exemplo: professores), no sentido de gerar valor perceptível ao aluno ou à comunidade de atuação, e, conseqüentemente, gerar valor em termos de resultado ao acionista da instituição (mantenedora).

As instituições que adotarem modelos de gestão baseados em governança universitária, conseguindo combinar competência acadêmica e administrativa, muito provavelmente terão mais elementos para responder as mudanças ambientais por que passam as IPES.

### 2.3 MODELO DE GESTÃO

As definições de modelo e gestão são apresentadas conforme Stoner (1985) e Simon (1979). Um modelo é uma simplificação da realidade, usado para comunicar relações complexas em termos fáceis de serem entendidos (STONER, 1985); e gestão pode ser definida comumente como a arte de conseguir realizar as coisas com ênfase nos “[...] métodos e processos que visam assegurar uma ação positiva, ao mesmo tempo que se formulam princípios com o objetivo de promover uma ação concatenada por parte de um grupo de indivíduos” (SIMON, 1979, p.1).

Peleias (2002) destaca que o modelo de gestão é formado pelas crenças e valores dos acionistas/proprietários e principais gestores, que orientam e influenciam as diversas atividades empresariais, em especial, o processo de gestão; estabelece os parâmetros e regras básicas que norteiam a busca de objetivos e resultados; e explica princípios direcionadores e uniformizadores para o cumprimento da missão da instituição.

Padoveze e Benedicto (2005) comentam que, como o modelo de gestão é a base para formatação de todo o processo de gestão, este, por sua vez, traduzirá em todas as suas etapas a cultura organizacional da instituição. Nesse sentido, Nascimento e Nascimento (2007) esclarecem que o modelo de gestão facilita a ação organizacional, por meio da percepção de seus dirigentes na definição da estrutura organizacional, do tratamento às pessoas e suas relações internas e das escolhas das tecnologias utilizadas pela instituição.

Assim, o modelo de gestão, formalizado ou não na instituição, pode ser entendido como a tradução das crenças e valores dos proprietários ou dirigentes na forma como será conduzida a instituição para o cumprimento da missão. O modelo de gestão pode simplificar o

processo decisório, “matriz do modo condutor da gestão empresarial” (PADOVEZE; BENEDICTO, 2005, p. 6).

No âmbito das IES, Tachizawa e Andrade (1999, p.63) definem que “[...] o modelo de gestão, como um modelo de abstração da realidade, foi estabelecido com o fim de representar instrumentos e técnicas que, de forma integrada, possam constituir suporte ao gerenciamento de uma instituição de ensino”.

As responsabilidades das IES são enormes, haja vista o seu grande papel social. É preciso destacar que esse aspecto exige delas elevada competência administrativa no cumprimento de suas finalidades sociais. As finalidades das IES, além de serem fiscalizadas pelo Ministério da Educação, por meio de seus instrumentos de avaliação, são avaliadas pela sociedade que, por meio do mercado, verificam a qualidade do ensino que cada instituição está oferecendo. Esses fatores acabam por gerar uma concorrência entre as IPES, no sentido de atender às necessidades do mercado, visto que cada uma quer oferecer a esse mercado um produto ou serviço com melhor qualidade a um preço acessível (LIMA, 2003).

Em ambientes competitivos, a configuração de modelo de gestão tem despertado a atenção de alguns autores. Parisi (2001) sugere o modelo de gestão econômica, reconhecendo que a pressão imposta pelo ambiente de mercados competitivos pressupõe a necessidade de maior agilidade da organização, no sentido de aproveitar as melhores oportunidades e amenizar as ameaças. O autor defende um modelo de gestão baseado na descentralização do processo decisório, garantindo a velocidade na tomada de decisão.

A esse respeito, Batista, Rivas e Farias (2002) destacam que o ambiente atual é bem diferente daquele do início da década de 1990, quando as IES estavam habituadas a atuar em um ambiente bem mais estável do que o atual. A taxa de crescimento do número de matrículas era menor, o clima competitivo entre as instituições era menos hostil, o número de *players* no mercado e seu porte médio eram igualmente menores e seus modelos de operação eram mais convencionais. Assim, no momento atual, as IPES devem buscar modelos de gestão mais flexíveis, descentralizados e voltados ao resultado para fazer frente às novas demandas ambientais. Tomando-se como exemplo a gestão de uma IES com 5 mil alunos em um único campus, em um ambiente competitivo pouco agressivo, essa instituição hipotética se adaptaria muito bem a uma gestão centralizada e rígida. Outro exemplo, completamente diferente, é gerir essa mesma IES que, hipoteticamente, salta de 5 mil para 20 mil alunos, com uma operação multicampus, em um clima de competição de preços e com um perfil de demanda por serviços de educação que se transforma rapidamente.



Na mesma linha que Batista, Rivas e Farias (2002), Garcia (2006, p.76) comenta que, a partir de determinado porte da IES (ao redor de 5 mil alunos), não é mais viável fazer a sua gestão em peça única e centralizada: “é preciso dividi-la em partes e dar a cada uma delas uma abordagem contábil e uma estratégia diferenciada, com metas, prazos, bônus e ações específicas”.

Nesse novo ambiente que envolve as IES, Souza e Ott (2003) alertam que a adoção do tradicional modelo de gestão caracterizado pela centralização das decisões, a exemplo do verificado quando do crescimento de outros segmentos empresariais, precisa ser repensada. Existe concordância entre os diversos autores (BATISTA; RIVAS; FARIAS, 2002; SOUZA; OTT, 2003; GARCIA, 2006) quanto à adoção de uma estrutura organizacional caracterizada pela gestão descentralizada, de um modelo de gestão profissional e de uma postura mais empreendedora de seus participantes, comprometida com a materialização de resultados planejados. Em geral, os autores apregoam o estabelecimento da filosofia de área de responsabilidade. Nessa nova estrutura, concluem que a figura do atual coordenador de cursos amplia-se de uma postura administrativa centrada somente no desempenho acadêmico, para uma adicional responsabilidade: a gestão sob o foco econômico, situação em que esse novo gestor passaria a responder, também, pelo resultado econômico da unidade sob sua responsabilidade, ou seja, o resultado de seu curso.

Obedecendo a esse mesmo princípio, Guerreiro (1989) sugere um conjunto de definições que devem incorporar o modelo de gestão econômica da instituição:

1. deve haver planejamento estratégico;
2. os planos devem ser estabelecidos a partir de uma seleção de alternativas operacionais;
3. deve haver planejamento operacional (orçamento operacional);
4. deve haver controle das atividades;
5. o planejamento deve contemplar o curto e longo prazos;
6. os desempenhos devem objetivar tanto a eficácia quanto a eficiência;
7. deve haver revisões e ajustes sempre que ocorrerem mudanças nas variáveis dos ambientes externo e interno que invalidem os planos;
8. deve haver preocupação com a identificação e a avaliação dos impactos das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações/ajustes nos planos, volume operacional);
9. a gestão deve ser voltada principalmente para a rentabilidade, compreendendo a contribuição dos produtos e das áreas organizacionais;

10. o controle deve ser executado no nível das áreas operacionais, no nível de administração das áreas operacionais e no nível da organização como um todo;
11. devem ser atribuídas às áreas receitas e custos sobre os quais elas tenham efetivo controle;
12. nas definições de funções, devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e eliminar “áreas cinzentas”;
13. a gestão deve contemplar os aspectos operacionais, financeiros e econômicos dos eventos;
14. os resultados devem evidenciar, separadamente, as contribuições das gestões operacional e financeira de cada área;
15. os sistemas de informação gerenciais devem ser formais e devem possibilitar interfaces com os sistemas operacionais, objetivando a integração;
16. o sistema de informação deve ser estruturado sob o conceito de banco de dados;
17. as informações e relatórios devem atender os conceitos e o modelo de decisão dos usuários;
18. a mensuração das transações deve ser efetuada com a utilização de conceitos econômicos;
19. aos recursos, produtos/serviços das diversas atividades, devem ser atribuídos, respectivamente, custos e receitas com base em valor de mercado.

Convergente com as idéias de Guerreiro (1989), Benedicto (1997, p.128) salienta que para definir um modelo de gestão das IES

[...] é necessário escolher a formalização da entidade, mais ou menos centralizada; os instrumentos do sistema de gestão (planejamento estratégico, planejamento operacional, os meios de execução e controle das operações da organização); e ainda determinar as medidas de eficiência e eficácia, a existência ou não das áreas de responsabilidade, centros de custos, centros dos resultados e de investimentos. Também deve ser considerada a questão de autoridade e de responsabilidade, dentro de um ambiente de trabalho satisfatório para o corpo social da IES.

Guerreiro (1989, p.230) observa que são inúmeras as diferenças quanto ao modo de operação e as características de administração “[...] em relação ao enfoque dado pelas diversas organizações ao processo de planejamento, às preocupações quanto ao controle das operações,

as características dos instrumentos de controle, os recursos humanos, organizacionais, materiais e às variáveis ambientais”.

Tanto é que assim, a exemplo de Guerreiro (1989), outros pesquisadores como Anthony e Govindarajan (2002, p.380) asseveram que o “[...] controle das operações é, principalmente comportamental”. Inclui interações entre gestores e seus subordinados. Os gestores diferem de suas capacidades técnicas, seus estilos de supervisão, suas atitudes pessoais, suas experiências, seus métodos de decidir, para citar alguns aspectos. Para Anthony e Govindarajan, o sistema de controle das operações é basicamente o mesmo para toda a organização; as diferenças referem-se a como o sistema de controle é operado.

Considerando-se a turbulência do ambiente das IES, a necessidade de rapidez no processo decisório para não perder as oportunidades do mercado, torna-se clara a necessidade de descentralização do modelo de gestão em busca de agilidade (PARISI; NOBRE, 2001). Em relação à rapidez no processo decisório, Parisi (2001, p.277) comenta que “[...] vários são os questionamentos: Como controlar os gestores subordinados? Como promover a descentralização? Como garantir a integração da organização? Como orientar a empresa à otimização?”. O autor recomenda a adoção de dois conceitos como suporte à descentralização:

- a) autocontrole: é o realizado pelo gestor para buscar o grau de eficácia desejado para sua área e pela alta administração (resultado comprometido com a otimização do resultado da organização). Dessa forma, o gestor deve acompanhar tempestivamente seus resultados, analisando-os para concluir quanto aos desvios em relação ao resultado objetivado e à necessidade de ações corretivas; e
- b) controle: é a prestação de contas realizada pelos gestores aos acionistas/proprietários, de forma sistêmica e periódica, ao mesmo tempo em que promove a busca pelas melhores soluções para a organização de maneira integrada.

O autor finaliza alertando que, para a viabilização da descentralização, é necessário atribuir funções e responsabilidades decorrentes da missão de cada área e que sejam aderentes à missão da instituição. Para Parisi (2001), a definição da missão por área da organização formaliza o que se espera da gestão de uma área, onde o gestor só é bem avaliado se cumprir sua missão, considerando a autoridade compatível para exercer suas funções e a responsabilidade para com o resultado esperado.

Tachizawa e Andrade (1999, p.58) destacam que “[...] cada IES tende a se constituir em um conglomerado de unidades acadêmicas ou centros dos resultados para cada curso (ou

programa), em que atuariam como IESs independentes dentro do todo maior da instituição”. Tal afirmação se aproxima da idéia de modelo de gestão voltado principalmente para a rentabilidade, compreendendo a contribuição dos seus cursos e das áreas organizacionais (GUERREIRO, 1989; BENEDICTO, 1997); ou seja, com um modelo de gestão econômica, baseado na descentralização do processo decisório, possibilita-se a velocidade na tomada de decisão (PARISI; NOBRE, 2001).

A adoção do modelo de gestão econômica permite a verificação dos resultados por unidades de negócios e, principalmente, das atividades desenvolvidas em uma instituição (GUERREIRO, 1989; BENEDICTO, 1997). Para esses autores, o modelo de gestão econômica facilita o controle das atividades e permite correções, no caso de variações ambientais significativas, como vêm ocorrendo no ambiente das IES.

Muraro (2007), em seu estudo e com enfoque mais pragmático, desenvolveu um conjunto de relatórios gerenciais que auxiliam o controle dos resultados, por meio da adoção da contabilidade divisional, apoiando uma gestão econômica descentralizada por unidades de negócios, com base em uma universidade comunitária no estado do Rio Grande do Sul. Um maior detalhamento acerca do estudo da autora pode ser encontrado na seção 2.5.3 (O Ponto de Equilíbrio nas Relações Custo-Volume-Lucro).

Diante do que foi apresentado, entende-se que o modelo de gestão é um instrumento que orienta e influencia a forma como as diversas atividades das organizações, inclusive nas IES, devem ser realizadas, para que o resultado desejado seja alcançado. Ou seja, para o alcance do resultado é preciso que dirigentes, gestores, professores e pessoal técnico-administrativo tenham instrumentos que os conduzam em suas decisões e que os levem a ações eficazes (BENEDICTO, 1997). Consistente com o entendimento de Guerreiro (1989), para Benedicto (1997), esses instrumentos de gestão estão contidos no processo de gestão e se constituem das fases do planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamento operacional), execução e controle. Itens esses que formam o conteúdo da próxima seção.

## 2.4 PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão é configurado com base nas definições do modelo de gestão da instituição e compreende as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamento operacional), execução e controle, suportadas por um sistema de informações.

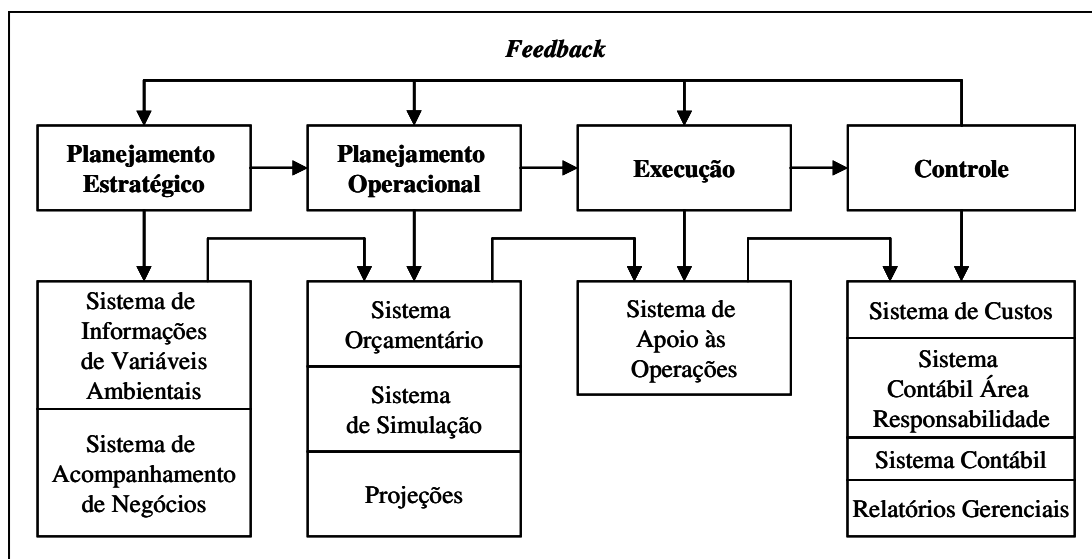
Esse conjunto, formado pelo modelo de gestão, pelo processo de gestão e pelo sistema de informações, constitui-se em um sistema de gestão (GUERREIRO, 1989). Benedicto (1997, p.85) afirma que a finalidade do sistema de gestão em uma instituição de ensino, é

[...] fazer com que todo o seu corpo social seja responsável pelos resultados da entidade ao desenvolver suas atividades. Ele define os rumos a seguir e a forma de fazer as coisas acontecerem. Ou seja, proporciona orientação segura e controle à organização, assegurando sua continuidade com resultados satisfatórios.

Essa afirmação é complementada por Pereira (2001) quando destaca que o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na organização conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade às variáveis ambientais e o equilíbrio necessário para sua continuidade. Pereira acrescenta que o processo de gestão deve: (a) ser estruturado com base no processo decisório (identificação, avaliação, e escolha de alternativas); (b) contemplar as fases de planejamento, execução e controle das atividades da organização; (c) ser suportado por sistema de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma das fases.

Na Figura 6, a seguir, apresenta-se a relação entre as fases do processo de gestão e os subsistemas de informações que apóiam cada uma delas. Os diversos subsistemas de controladoria podem relacionar-se direta ou indiretamente com cada uma das etapas do processo de gestão.

Borinelli (2006) define controladoria como órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens estratégica, operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão. Ela busca informar os gestores, para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado.



**Figura 6** - Processo de Gestão Integrado com o Sistema de Informação de Controladoria  
**Fonte:** Nascimento, Reginato e Souza (2007, p. 140)

Cada etapa do processo de gestão requisita, pelo menos, um subsistema de informação específico, para permitir que a controladoria cumpra seu papel na geração e no fornecimento de informações voltadas, principalmente, para o controle econômico do processo decisório (PADOVEZE; BENEDICTO, 2005).

Pereira (2001) destaca que mecanismos de *feedback* evidenciam as necessidades de ajustes nas etapas de todo o sistema de gestão, tanto para mantê-lo no rumo de seus objetivos, durante a fase de realização (execução) de suas atividades, quanto para o estabelecimento de objetivos que conduzam, efetivamente e da melhor forma, à continuidade (planejamento) (PEREIRA, 2001). Para esse autor, o processo de gestão constitui-se num mecanismo de *feedback* que relata aos responsáveis a situação da organização em determinado momento. O autor entende também que os sistemas de informações da instituição devem ser estruturados de forma a suprir a necessidade de *feedback* no processo decisório. Cada uma das fases do processo de gestão será caracterizada a seguir.

#### 2.4.1 Planejamento Estratégico

O Planejamento Estratégico (PE) é um dos processos de gestão de maior destaque das últimas décadas, sendo amplamente empregado por praticantes e estudado por pesquisadores (MENDES *et al.*, 2006). Uma evidência disso pode ser identificada, por exemplo, em recente

pesquisa realizada pela consultoria de gestão Bain & Company (2007) da qual participaram 1.221 executivos de diversos setores econômicos da América Latina, Ásia, Europa, Estados Unidos e Canadá. A pesquisa intitulada de “ferramentas de gestão e tendências” revela que o PE ainda era, até 2006, o instrumento de gestão mais utilizado, sendo adotado por 88% dos entrevistados.

No âmbito da academia, um levantamento sobre a produção acadêmica brasileira de estratégia empresarial realizado por Bertero *et al.* (2003), apontava o PE como a terceira linha temática com maior concentração de artigos publicados na área de estratégia (12,4 % da produção científica). As duas primeiras temáticas que mais agregavam produção eram Fundamentos Organizacionais, com 27,2%, e Fundamentos Econômicos e Organização Industrial (Porteriana), com 22,3% da base de dados da pesquisa.

Bertero *et al.* (2003) observam alguns pontos que possivelmente contribuíram para que o PE fosse uma das temáticas mais propostas por pesquisadores no Brasil até aquele momento: (1) por ser o nome pelo qual a área de estratégia ainda é identificada por grande número de pessoas, especialmente no mundo profissional; (2) boa parte da gestão de grandes organizações, as que são evidentemente as mais propensas a sentir necessidade de planejar, têm fortes traços de organização funcional/burocrática que combina muito bem com a concepção e a prática do PE; (3) atende aos requisitos organizacionais de formalização, como algo que se escreve, é passível de leitura e se pode apresentar, concretizando a imagem de que se está gerindo estrategicamente o negócio.

Toda a organização tem necessidade de fazer um planejamento. Assim, justifica-se a escolha do PE como uma prática no processo de gestão a ser explorada nesta pesquisa, visto que ainda é um dos instrumentos de gestão de maior destaque tanto no meio acadêmico como no meio empresarial.

A literatura sobre PE se desenvolveu a partir da grande popularidade atingida pelo livro *Corporate Strategy*, de Igor Ansoff, publicado em 1965. Tal obra foi um grande sinalizador do impulso tomado pelos temas associados ao planejamento ao longo da segunda metade da década de 1960 (MINTZBERG, 1994).

Drucker (1998) conceitua planejamento estratégico como o processo contínuo e sistemático, com o maior conhecimento possível do futuro contido, para tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma retroalimentação do processo, medir o resultado dessas decisões e confrontá-las com as expectativas iniciais.

Meyer Júnior, Sermann e Mangolim (2004) destacam que as IES, a exemplo de outras organizações sociais, estão inseridas em um ambiente de mudanças. Cabe destacar que muitas delas se apresentam de forma inesperada ou imprevisível, desafiando seus gestores. Para os autores, o processo de planejamento se constitui em uma função gerencial relevante em que a instituição projeta-se para o futuro, definindo uma programação na qual objetivos são definidos, estratégias são estabelecidas e recursos são alocados visando sua implementação.

Weindling (2006) salienta que, no âmbito das IES, o planejamento estratégico pode ser visto como um processo que auxilia os gestores a lidar com o ambiente cada vez mais turbulento e com os desafios que confrontam as instituições.

#### 2.4.1.1 Estratégia empresarial

Na visão de Ansoff (1990, p. 95-96), “[...] estratégia é um dos vários conjuntos de regras de decisão para orientar o comportamento de uma organização”. Por exemplo:

1. padrões segundo os quais o desempenho presente e futuro da organização possa ser medido. Quando qualitativos, esses padrões são chamados de objetivos e, quando quantitativos, são chamados de metas;
2. regras para o desenvolvimento da relação da organização com seu ambiente externo: quais produtos e tecnologias a organização irá desenvolver, onde e para quem os produtos serão vendidos, e como a organização obterá vantagens sobre seus concorrentes. Esse conjunto de regras é chamado de estratégia de negócio;
3. regras para o estabelecimento de relações internas e processos dentro da organização; freqüentemente, isso é chamado de estratégia administrativa;
4. as regras segundo as quais a organização conduz suas atividades no cotidiano são chamadas de políticas operacionais.

Mintzberg e Quinn (2001, p.26-30) reconhecem as dificuldades das múltiplas definições de estratégia e fazem questão de apresentar cinco definições para o termo estratégia que devem ser vistas de forma integrada. Para os autores, estratégia pode ser entendida como:

- Plano – algum tipo de curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar como uma determinada situação;
- Pretexto – apenas uma manobra específica intencional para enganar o concorrente;



- Padrão – consistência em um determinado comportamento (pretendida ou não) que permite fixar sua imagem no mercado;
- Posição – uma maneira de colocar a organização perante seu ambiente no qual os recursos estão concentrados, objetivando a geração de resultado;
- Perspectiva – como uma abstração que existe na mente das pessoas compartilhada pelos membros de uma organização através de suas intenções de agir e reagir. Compreende o olhar para dentro da instituição (visão de futuro).

As cinco diferentes abordagens apresentadas pelos autores ilustram a abrangência do conceito de estratégia, desde o plano até a perspectiva. Como plano, apenas direciona a organização para a etapa de implementação e, como perspectiva, busca a visão de futuro.

Dada a complexidade existente na seara da formação de estratégia, Mintzberg (1994) observa que ninguém jamais viu ou tocou uma e que elas são conceitos abstratos nas mentes das pessoas. Entende-se ser relevante as definições desses autores. Contudo, para os objetivos a que se propõe esta pesquisa, utilizar-se-á a definição de estratégia que se traduz por plano. Assim, Wright, Kroll e Parnell (2000, p.24) definem estratégia como sendo os “[...] planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos da organização”.

#### 2.4.1.2 O processo de planejamento estratégico

O processo formal de PE promove, de forma organizada, a integração dos participantes da gestão da instituição com as variáveis que envolvem o negócio, as expectativas quanto aos resultados de suas atuações, o direcionamento para a condução das operações e os recursos disponíveis para a obtenção dos resultados (NASCIMENTO; REGINATO, 2007). Para Ackoff (1974, p.1), “[...] a necessidade de planejamento é tão grande e tão óbvia que se torna difícil a alguém se opor a ele. Mas é ainda mais difícil tornar tal planejamento útil”.

Independentemente dos aspectos críticos contidos na segunda parte da afirmação anterior quanto à sua utilidade, Megginson *et al.* (1986) apresentam algumas vantagens que o processo de PE proporciona para a competitividade das organizações, tais como:

- ajuda a administração a adaptar-se às mudanças do ambiente;

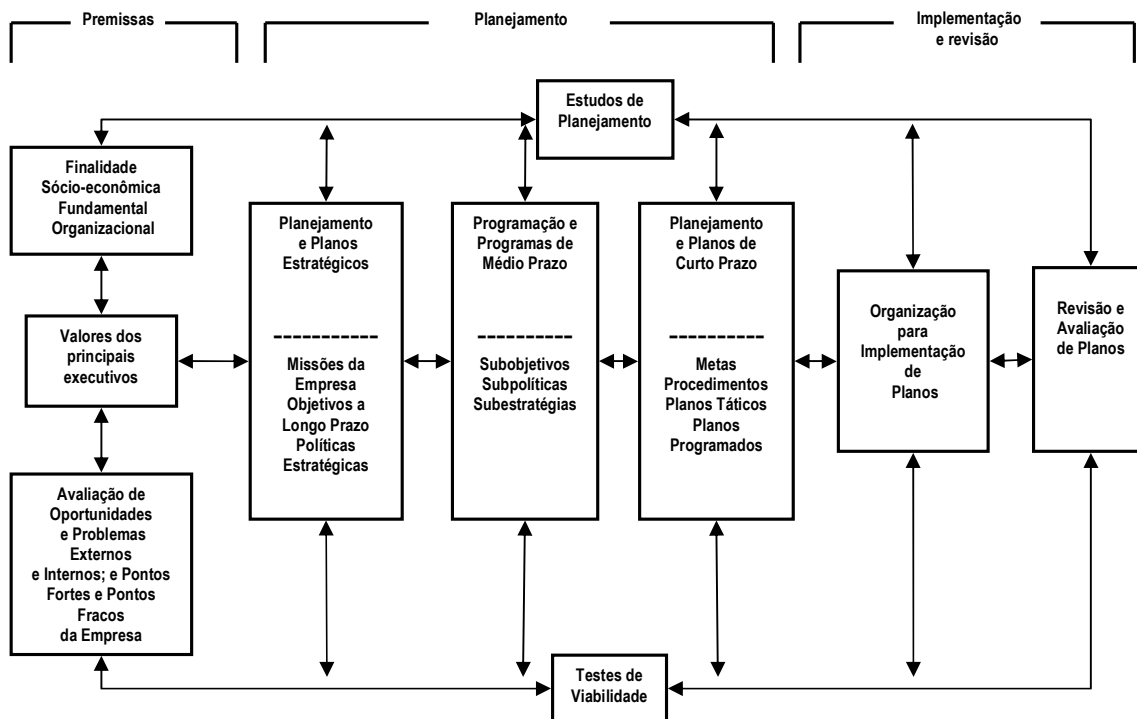
- auxilia na cristalização de acordos sobre assuntos de importância;
- capacita os administradores a verem o quadro operativo inteiro com maior clareza;
- ajuda a estabelecer mais precisamente as responsabilidades;
- ajuda a fazer a coordenação entre as várias partes da organização;
- tende a tornar os objetivos mais específicos e mais bem conhecidos.

Por outro lado, nem todos os fatores são favoráveis ao PE. Megginson *et al.* (1986) destacam que o processo apresenta as seguintes desvantagens para a organização:

- o trabalho envolvido pode exceder suas verdadeiras contribuições;
- tende a causar demora nas ações;
- pode restringir indevidamente o exercício de iniciativa e inovação dos gestores;
- poucos planos são consistentemente seguidos.

Embora nos últimos anos a literatura tenha trazido diversas publicações sobre diferentes metodologias de PE, na visão de Mintzberg *et al.* (2000, p.45), a grande maioria delas traduz-se nas mesmas idéias básicas: “[...] tome o modelo SWOT, divida-o em partes claramente delineadas, articule cada uma delas com muitas listas de verificação e técnicas e dê atenção especial à fixação de objetivos, no início, e a elaboração de orçamentos e planos operacionais, no final”.

Na Figura 7 mostra-se o diagrama do modelo Steiner de PE (*apud* MINTZBERG *et al.*, 2000).



**Figura 7** - O Modelo Steiner de Planejamento Estratégico

**Fonte:** Steiner *apud* Mintzberg et al (2000, p. 46)

A proposta de PE de Steiner (*apud* MINTZBERG *et al.*, 2000) é de que a instituição, a partir de um conjunto de premissas e da análise ou diagnóstico das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno (identificação dos pontos fortes e fracos), irá estabelecer objetivos de longo prazo e planos para que esses objetivos sejam alcançados. Por meio de estudos e testes de viabilidade, os planos serão traduzidos em metas operacionais de curto prazo e quantificados em orçamentos operacionais setoriais. Esses orçamentos operacionais permitem a implementação, revisão e avaliação dos planos.

A literatura apresenta alguns conceitos que resultam do processo de PE, tais como: visão de futuro; missão; análise ambiental; estratégias; objetivos e metas. É por meio desses conceitos que a instituição planeja seu futuro e busca estabelecer seus objetivos e metas.

Ao adotarem uma exposição voltada para o mercado de ensino superior, Kotler e Fox (1994, p.97) destacam que o PE “[...] envolve identificar a missão da instituição, avaliar seus recursos e examinar o ambiente para determinar quais devem ser suas prioridades e estratégias”. Os autores propõem as seguintes etapas no processo de PE voltado para as IES:

1. análise ambiental (do ambiente interno, do mercado, da competitividade, do público e do macroambiente, relacionado à análise de oportunidades e ameaças);

2. análise de recursos (forças e fraquezas) quanto aos recursos humanos, financeiros, instalações e sistemas;
3. formulação de meta (quanto à missão e objetivos);
4. formulação de estratégia (de portfólio acadêmico, competitiva, de posicionamento e de mercado-alvo);
5. projeto organizacional (estrutura, pessoas e cultura);
6. projeto de sistemas (informações, planejamento e controle).

Nesse sentido, e de forma mais analítica, são apresentados no Quadro 10, alguns pontos importantes do planejamento estratégico de uma IES, segundo Benedicto (1997):

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Análise das variáveis ambientais (econômicas, políticas, culturais, demográficas, legais, ecológicas, tecnológicas, fiscais e sociais, entre outras).</li> <li>2. Alinhar a política educacional da instituição dentro do contexto do sistema educacional da nação.</li> <li>3. Elaborar planos de pesquisa de acordo com os interesses nacionais e da sociedade.</li> <li>4. Detectar as ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos da instituição.</li> <li>5. Identificar e compreender as mudanças ambientais positivas e negativas que alteram a capacidade da instituição.</li> <li>6. Detectar as expectativas da sociedade, organizações e governo com respeito aos serviços oferecidos.</li> <li>7. Determinar as políticas, objetivos e diretrizes estratégicas para tirar proveito das ameaças, oportunidades, pontos fortes e fracos.</li> <li>8. Formular objetivos educacionais a longo prazo.</li> <li>9. Concorrência e participação de mercado.</li> <li>10. Produtos e serviços que o mercado precisa.</li> <li>11. Fornecer estrutura fundamental para o planejamento operacional.</li> </ol> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Quadro 10** - Alguns Pontos Importantes do Planejamento Estratégico da IES  
**Fonte:** Benedicto (1997)

Para a operacionalização do processo de PE, Kotler e Fox (1994, p.99) destacam que a participação dos gestores nesse processo deve ser descentralizada “[...] em cada nível institucional, porque cada um deles tem metas, recursos e oportunidades um pouco diferentes”. No exemplo de uma universidade, o reitor e o vice-reitor devem acompanhar o processo de PE à medida que ele for afetando a instituição e devem estabelecer pressuposições e metas institucionais para orientar o planejamento em outros níveis. Assim, cada diretor de área deve formular seu plano estratégico. Na seqüência, cada coordenador de curso, consultando o corpo docente e discente, pode preparar também seu plano estratégico.

Se a universidade tem vários *campi*, cada um deles necessitará de PE próprio, uma vez que terão diferentes ameaças e oportunidades. Kotler e Fox (1994) sugerem que o processo de PE envolva tanto gestores universitários como professores e que os conselhos universitários departamentais tenham um papel crucial no planejamento, visto que seu apoio é essencial.

O entendimento de que todas as áreas da organização devem participar do planejamento estratégico, numa visão comportamental, é contemplada por Nascimento (2002), quando destaca que a participação de todas as áreas nesse processo permite que não ocorra o rompimento da seqüência de implementação, dada a pouca importância que uma determinada área possa atribuir a essa etapa em decorrência de não ter sido envolvida em todo o processo.

Finalizando, desse processo surgirão produtos, para citar alguns: cenários futuros, planos, objetivos e metas “estratégicas” que serão utilizados como dados de entrada no processo de planejamento operacional (orçamento operacional).

## **2.4.2 Orçamento Operacional**

Nesta seção são abordadas, inicialmente, considerações gerais acerca da temática Orçamento Operacional, bem como a aplicação da questão orçamentária nas IES.

### **2.4.2.1 Orçamento operacional e processo de gestão**

Esta fase do processo de gestão consiste na definição de políticas e metas operacionais da instituição, com base em planos para um determinado período de tempo, estabelecidos no processo de planejamento estratégico. Giongo e Nascimento (2005) esclarecem que das estratégias de cada área emana o orçamento operacional (OO) como um desdobramento do planejamento estratégico, no qual ocorre a transformação dos aspectos qualitativos das estratégias em planos quantitativos.

Para Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001, p.140), o processo de OO compreende as seguintes etapas: (a) estabelecimento dos objetivos operacionais; (b) definição dos meios e recursos; (c) identificação das alternativas de ação; (d) simulação das alternativas identificadas; (e) escolha das alternativas e incorporação ao plano; (f) estruturação e quantificação do plano; (g) aprovação e divulgação do plano.

Benedicto (1997) destaca alguns pontos importantes para que o OO cumpra sua missão no âmbito das IES:

- coordenar os esforços para aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem;

- conduzir os alunos ao alcance dos objetivos;
- elaborar planos de ação para colocar em prática as estratégias definidas no planejamento estratégico;
- estabelecer planos, políticas e objetivos para elaborar o orçamento;
- identificar as alternativas de ação;
- aprovar e divulgar os planos operacionais.

Esse autor destaca ainda que, na fase do OO, os gestores das IES devem estabelecer ações dentro dos centros de ensino, centros de pesquisa, departamentos e áreas operacionais, para atingir os objetivos econômicos e sociais da instituição. Padoveze (2005) sintetiza que, na fase de OO, definem-se os planos, políticas e objetivos operacionais da organização, tendo-se como produto final o orçamento operacional.

Welsch (1996), Hansen e Mowen (2001) e Anthony e Govindarajan (2002), destacam que os orçamentos desempenham um papel crucial no planejamento e controle empresarial. Hansen e Mowen (2001, p.246) conceituam orçamento sob dois vértices – como planejamento e controle, visto que permitem uma adequada visão e entendimento sobre o papel do orçamento no processo de gestão. Os autores argumentam que o orçamento, quando utilizado para o “[...] planejamento, é um método de traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais” e, quando utilizado para o controle empresarial, traduz-se como “[...] processo de estabelecer padrões, receber *feedback* sobre o desempenho real e tomar as ações corretivas quando o desempenho real desviar-se significativamente do desempenho planejado”.

Para Anthony e Govindarajan (2002, p.461), “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo. Geralmente, um orçamento operacional cobre um ano e inclui as receitas e despesas previstas para esse período”. Assim, o orçamento tem as seguintes características: (a) estima o potencial de lucro; (b) é apresentado em termos monetários, embora as cifras possam ser fundamentadas em valores não monetários (como, por exemplo, unidades vendidas ou produzidas); (c) cobre geralmente o período de um ano; (d) é um compromisso gerencial, sendo assim os executivos comprometem-se a aceitar a responsabilidade de atingir os objetivos do orçamento; (e) a proposta orçamentária é aprovada por autoridade mais alta do que os responsáveis pela execução do orçamento; (f) uma vez aprovado, o orçamento só pode ser alterado sob

condições especiais; (g) o desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas.

Anthony e Govindarajan (2002) entendem, ainda, que o uso de um orçamento operacional, bem como sua elaboração, ampara-se em quatro finalidades principais: (1) dar forma pormenorizada ao plano estratégico; (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização; (3) definir as responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera; (4) obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

No entanto, Welsch (1996) destaca que a teoria de mercado pouco afirma em favor do conceito de planejamento e controle de resultados. A esse respeito, esclarece que algumas instituições ocasionalmente encontram-se em situações em que as variáveis externas não-controláveis parecem ser suficientemente dominantes para determinar seu futuro. Essa observação é válida em muitos casos, principalmente quando a análise limita-se ao curto prazo. Entretanto, essas situações não negam a teoria do planejamento e o controle de resultados; há, pois, muitas variáveis que podem ser manipuladas por uma administração esclarecida e imaginativa, e que exercerão efeitos significativos sobre o futuro distante da instituição.

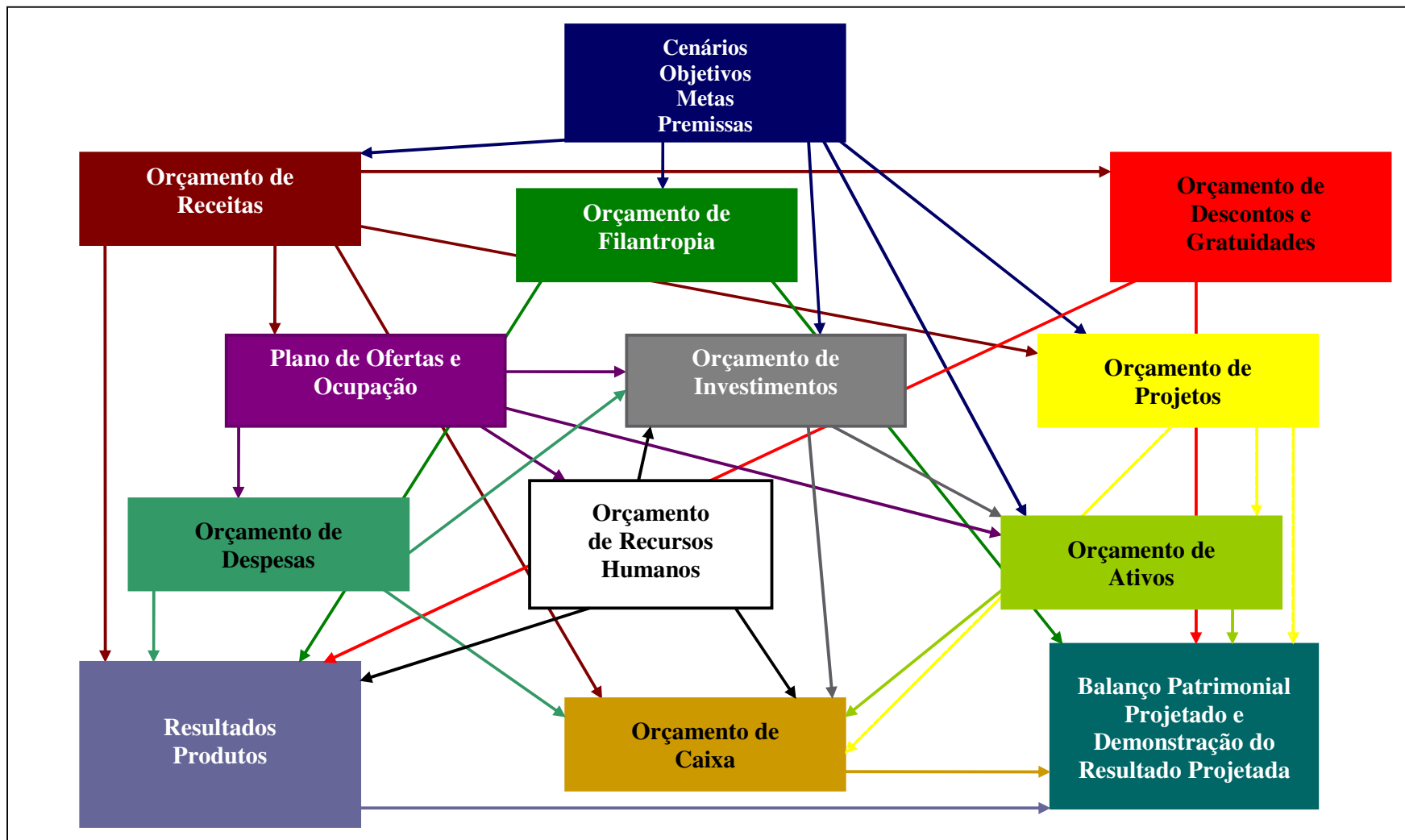
#### 2.4.2.2 Orçamento operacional nas IES

As IES têm um ciclo operacional longo. Muitas vezes a formação de um aluno de graduação pode durar mais de cinco anos, e a falta de planejamento dos recursos pode ameaçar a continuidade das operações. O sistema de ensino deve prosseguir mesmo em condições econômico-financeiras desfavoráveis. Para isso, torna-se necessário utilizar muito mais os fatores relacionados ao planejamento e controle dos resultados (BENEDICTO, 1997).

No contexto das IES, o orçamento operacional resulta nos orçamentos de receitas, de recursos humanos e custos, de oferta e ocupação, de projetos e de descontos e gratuidades, entre outras peças orçamentárias, no nível dos cursos e programas oferecidos, no âmbito dos centros de responsabilidade e divisões operacionais.

Na Figura 8, apresentam-se as dimensões das principais peças orçamentárias de uma universidade privada filantrópica e as suas ramificações e conexões. A referida figura representa uma idéia das peças orçamentárias que resultam do processo orçamentário.





**Figura 8** - Dimensões do Orçamento Universitário  
**Fonte:** Unisinos (2007)

O orçamento operacional tem sido exigido pelo MEC/INEP, como um pré-requisito no âmbito da avaliação externa. A referida avaliação apresenta, em sua estrutura, a dimensão sustentabilidade financeira, tendo em vista o significado social da continuidade dos compromissos na oferta da educação superior. Tal exigência tem como objetivo aferir a compatibilidade entre a proposta de desenvolvimento da IES e o orçamento previsto (MEC/INEP, 2006), conforme mostra o Quadro 11:

10. Sustentabilidade financeira	10.1. Captação e alocação de recursos	10.1.1. Compatibilidade entre a proposta de desenvolvimento da IES e o orçamento previsto 10.1.2. Alocação de recursos para manutenção das instalações e atualização de equipamentos e materiais 10.1.3. Alocação de recursos para a capacitação de pessoal docente e técnico-administrativo
	10.2. Aplicação de recursos para programas de ensino, pesquisa e extensão	10.2.1 Compatibilidade entre o ensino e as verbas e recursos disponíveis 10.2.2 Compatibilidade entre a pesquisa e as verbas e recursos disponíveis 10.2.3 Compatibilidade entre a extensão e as verbas e recursos disponíveis

**Quadro 11** - Dimensão 10 da Avaliação Externa – Sustentabilidade Financeira

**Fonte:** MEC/INEP - Avaliação Externa de Instituições de Educação Superior: Diretrizes e Instrumento. Brasília (2006)

A dimensão da sustentabilidade financeira obriga, de certa forma, os gestores a preparar planos voltados à captação e aplicação de recursos para programas de ensino, pesquisa e extensão. Minogue<sup>4</sup> (2003, p.45), ao destacar a importância do orçamento operacional na *DePaul University*, maior universidade católica dos EUA e a oitava maior universidade privada americana, localizada em Chicago, com mais de 24.000 alunos, afirma que

os orçamentos são os números que direcionam nossas instituições. Na *DePaul University* todos têm acesso aos dados institucionais e também são alertados no sentido de realizar ou desistir. Os orçamentos são conjuntos de dados; a cada trimestre nós os monitoramos através de uma análise comparativa das projeções de matrículas para cada três anos. Essas condições são negociadas com bastante antecedência para cada ano fiscal. Estabelecemos então as metas de matrículas a serem seguidas pelos diretores de cada faculdade da universidade. Uma vez estabelecidas essas metas, calcula-se o montante de receita que será gerado. Elaboram-se os orçamentos com base nesses cálculos, e então são estabelecidos indicadores para medir o desempenho em relação a essas metas.

O autor afirma ainda que o processo orçamentário consome tempo e exige muita atenção a detalhes, devendo ser aperfeiçoado ao longo do tempo. Contudo, “[...] por ser acessível, todos sabem o que medimos e o que almejamos conseguir. Sem mensurações

<sup>4</sup> John P. Minogue era Reitor da *DePaul University* - cargo que ocupava desde 1993.

padronizadas, não pode haver esforço comum” (MINOGUE, 2003, p.46). O referido autor observa que a utilização do sistema orçamentário permite aperfeiçoar a gestão universitária.

### **2.4.3 Execução**

A execução é a terceira fase do processo de gestão onde os planos são colocados em prática. Conforme Peleias (2002, p. 25), “[...] 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”. Para Benedicto (1997), significa a implementação dos planos estabelecidos no planejamento e consubstanciados no orçamento da IES.

Pereira (2001) esclarece que esse processo envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação das ações. As IES possuem características próprias em relação a outras organizações em função de sua constituição, finalidades e área de atuação. Para isso, suas atividades devem ser organizadas e planejadas de forma que seus recursos sejam usados o mais racionalmente possível, desempenhando as atividades de forma eficaz (FORPLAD, 1995).

O processo de execução do planejamento é de grande relevância para as IES, uma vez que é pelas decisões sobre a realização das transações (consumo de recursos e sua transformação em serviços) que o resultado econômico é gerado. Giongo e Nascimento (2005) esclarecem que essa fase corresponde a um processo contínuo no qual os gestores são responsáveis pela tomada de uma série de decisões, a fim de que as realizações ocorram da maneira esperada; demandando, por conseguinte, informações adequadas. A controladoria, por sua vez, é responsável pela geração dessas informações, subsidiando, dessa forma, os gestores.

Guerreiro (1989) destaca que os resultados da execução das atividades são confrontados com os planos, quando, então, são detectados os desvios cuja correção poderá ser feita através de uma revisão dos planos e/ou melhor orientação da execução dos programas originais. Benedicto (1997, p.93) assevera que “[...] a não execução adequada dos planos começa com responsabilidades negligenciadas, falta de competência e a inexistência de controles que assegurem o desempenho em consonância com o planejado”.

Por fim, as informações de desempenho são armazenadas para posterior emissão de relatórios de comparação com o planejamento na fase de controle.

#### 2.4.4 Controle

O controle é a última etapa do processo de gestão e visa manter, tanto quanto possível, as atividades da instituição de forma a produzir os resultados planejados. A esse respeito, Peleias (2002, p.26) esclarece que

o controle 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.

Em discussões sobre controle, Welsch (1996) não faz distinção entre planejamento e controle, aumentando dessa forma o significado do conceito de controle. Essa maneira de visualizar assume que o processo de gestão é na verdade um grande processo de controle sobre os rumos da instituição (OLIVEIRA, 2001).

No entender de Drucker (1998, p.503), “o controle é normativo e diz respeito àquilo que deve ser”. O caráter normativo também é percebido na obra de Anthony e Govindarajan (2002), pois eles tratam o controle gerencial como um processo pelo qual os executivos influenciam outros gestores da organização, para que obedeçam as estratégias adotadas.

O controle, como etapa do processo decisório, deve restringir e regular os gestores de modo que as atividades sejam executadas da maneira que foram planejadas. A esse respeito, Jucius e Schlender (1984, p.127) entendem que é necessário “[...] verificar que cada indivíduo faz a coisa certa, no tempo certo, no lugar certo, e com os recursos certos”. Observa-se que o controle diz respeito à preocupação dos administradores em assegurar que os recursos sejam aplicados eficazmente na realização dos objetivos da organização.

Ao tratar dessa questão, Guerreiro (1989, p.249) explicita o processo de controle como um meio que a administração dispõe para assegurar-se de que a execução das atividades está de acordo com os planos. “Isso significa que as decisões que irão orientar os desempenhos e permitir o atingimento dos objetivos, já foram tomadas na fase de planejamento e que a ação de controle objetiva propiciar a consecução desses objetivos”. Destaca que o planejamento e o controle baseiam-se, portanto, em duas premissas fundamentais: “(1) não há controle se não houver planejamento; (2) o controle ocorre após e durante a execução das atividades, ou seja,

avalia os desempenhos reais decorrentes da execução dessas atividades em relação às planejadas”.

O processo de planejamento não se confunde com a elaboração dos relatórios de orçamento. O processo de controle também não termina quando os relatórios, que comparam os dados orçados com os reais, são enviados para as áreas. Pelo contrário, esse é o ponto a partir do qual tem início o processo de controle. O seu término ocorre quando as ações gerenciais tenham sido tomadas para a correção dos desvios detectados (GUERREIRO, 1989).

Frezatti (2000, p.24) destaca o papel do controle no processo orçamentário afirmando que “analogamente ao orçamento, o controle orçamentário é a forma de se monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato. Serve para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento”.

Quanto à fase do processo de gestão, o controle é classificado como “antecedente”, “concomitante” e “subseqüente” (BENEDICTO, 1997; MOSIMANN; FISCH, 1999). Excetuando-se algumas diferenças na terminologia, a mesma estrutura e conceitos adotados por esses autores também são encontrados no trabalho de Jucius e Schlender (1984).

O controle antecedente refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir a ocorrência de fatos indesejáveis (MOSIMANN; FISCH, 1999). O controle antecedente nas IES ocorre nas etapas de planejamento estratégico e operacional (BENEDICTO, 1997). Para esses autores, o orçamento é importante no contexto do controle antecedente, pois estimula os gestores a controlar suas operações.

No entendimento de Jucius e Schlender (1984), o controle concomitante ocorre ao mesmo tempo em que as ações são realizadas, permitindo-se ajustar o desempenho ainda em curso a fim de se alcançar um objetivo.

O controle subseqüente refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento que se pretenda controlar. Não possibilita, contudo, qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho realizado. No entanto, em função dos desvios ocorridos, determina suas causas e ajusta os parâmetros do sistema para futuras operações (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A etapa do controle deve, invariavelmente, ser exercida por todos na instituição, a fim de mantê-la na direção do alcance de seus objetivos. Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) entendem que o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na instituição em sua totalidade, contemplando a avaliação de

desempenho global e analítica. Obviamente que, para isso se tornar possível, será necessário que as metas no processo de planejamento sejam de conhecimento amplo de todos os indivíduos, visto que serão avaliados pelo desempenho alcançado em relação ao previamente planejado.

## 2.5 OUTROS PROCESSOS E FERRAMENTAS DE GESTÃO

Esta seção destina-se à apresentação de outros processos e ferramentas de gestão, tais como: planejamento tributário; terceirização; ponto de equilíbrio nas relações custo-volume-lucro; fluxo de caixa; *Balanced Scorecard* e indicadores não-financeiros.

### 2.5.1 Planejamento Tributário

No Brasil as organizações, de um modo geral, se defrontam com a complexidade para acompanhar, interpretar e aplicar a legislação tributária. Acrescente-se, ainda, que no ano de 2006, conforme os últimos dados oficiais divulgados pela Receita Federal do Brasil, a carga tributária representou 34,23% do Produto Interno Bruto (PIB). No ano de 2005, foi de 33,38% do PIB (RECEITA FEDERAL, 2007).

Do ponto de vista da competitividade, a elevada carga de tributos e contribuições representa uma parcela significativa do preço praticado por organizações do setor privado, razão pela qual podem ser minorados para que se possa oferecer preços competitivos.

A permanente busca de redução dos custos organizacionais tem encontrado alternativas eficazes no planejamento tributário, tendo em vista a elevada carga tributária do Brasil (SILVA *et al.*, 2004a). Assim, o planejamento tributário deve ser visto como um processo imprescindível às entidades, que consiste no fato de todos os contribuintes terem o direito de realizar suas operações de forma “estritamente lícita”, sem ônus tributário demasiado, de forma que paguem o mínimo exigível em face de uma determinada legislação (OLIVEIRA, 2005).

Fabretti (2001, p.30) define que “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”. Considerando a

importância do planejamento tributário, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2007) observam que há algumas décadas as organizações que operam no Brasil descobriram que a gestão tributária não pode ser mais considerada como necessidade operacional do cotidiano, mas sim algo ligado às questões estratégicas nas organizações, independentemente de seu porte ou setor.

Munhoz (*apud* KPMG, 2005, p.3) também destaca que o planejamento tributário é:

[...] aquele feito antes de se realizar operação para a qual se busca reduzir a carga tributária, pois permite analisar os impactos tributários que ocorreriam em várias hipóteses [...] para a realização da operação e escolher aquela que indique ser a de menor custo tributário dentre as alternativas legais analisadas.

Nascimento, Luz e Guidotti (2007) afirmam que o planejamento e a administração da área tributária são de responsabilidade dos gestores da organização, cabendo à área de controladoria as atividades de suporte às decisões tomadas no campo dos tributos. Com o mesmo entendimento, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2007, p.204) destacam que a controladoria pode e deve contribuir para a busca de eficácia e eficiência nas práticas empresarias. “Afinal, planejar e controlar estrategicamente as complexas nuances tributárias faz parte do cabedal de conhecimentos do *controller* desses novos tempos”.

Inserido nesse contexto, o segmento de ensino superior privado também é impactado pela parcela de tributos contida no preço dos serviços ofertados ao mercado. A influência dos custos tributários nas IPES pode variar, dependendo do tipo de organização administrativa da IES (com ou sem finalidade lucrativa).

Por exemplo, as gratuidades concedidas pelas entidades filantrópicas da área da educação substituem as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e tributos sobre as receitas de venda de bens ou serviços a que as mesmas estariam sujeitas. Em troca dos tributos e contribuições, as entidades filantrópicas se submetem à prestação de assistência social no percentual de 20% (vinte por cento) sobre suas receitas de venda de bens ou serviços, observadas as adições e exclusões prescritas na legislação pertinentes à matéria (BRONDANI; GHILARDI, 2005).

Aborda-se neste estudo os aspectos recentes trazidos pelo PROUNI como prática de planejamento tributário, tendo em vista as isenções fiscais que podem ser adotadas em IPES com fins lucrativos ou sem fins lucrativos.

O Programa Universidade para Todos (PROUNI), criado pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, possibilitou a concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para

estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em IPES, com ou sem fins lucrativos, por meio de isenção fiscal de determinados tributos e contribuições federais, por um período de 10 anos renováveis.

Com a isenção fiscal de determinados tributos e contribuições federais às IES, o PROUNI vem beneficiar as IPES particulares tendo em vista que as IPES filantrópicas já possuíam benefícios fiscais por serem entidades beneficentes de assistência social.

Conforme o artigo 5º da referida Lei, a instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao PROUNI, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudos integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) de estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo MEC.

De acordo com o artigo 8º da Lei nº 11.096/2005, a IES que aderir ao PROUNI ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (I) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); (II) Contribuição para o PIS; (III) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e (IV) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

O artigo 13 da referida Lei, disciplina que as mantenedoras de instituições de ensino superior privadas, sem fins lucrativos (entidades beneficentes de assistência social), que adotarem o PROUNI, e que optarem por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.

O referido artigo 13 é polêmico, porque a transformação de uma entidade sem fins lucrativos fere o artigo 213 da Constituição Federal de 1988. Para ela, uma escola comunitária, confessional ou filantrópica só pode receber recursos públicos se, ao encerrar suas atividades, destinar o patrimônio a outra congênere ou ao setor público (CATANI; HEY; GILIOLI; 2006).

A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. é um exemplo: principal mantenedora de uma rede de ensino composta pela Universidade Estácio de Sá, um centro universitário e 12 faculdades, distribuídos em 54 *campi*, sendo 38 no estado do Rio de Janeiro e 16 *campi* em outros 10 estados brasileiros; possuía, aproximadamente, 177 mil alunos de graduação em 31 de março de 2007; mudou seu estatuto em fevereiro de 2007 de filantrópica (Entidade Beneficente de Assistência Social) para com fins lucrativos. Além das isenções



adquiridas pelo PROUNI, pagará o valor integral da cota patronal do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS só em 2011 (ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S.A., 2007).

No referido exemplo, o INSS passou a incidir de acordo com um escalonamento progressivo (pagamento de 20% a 100% do tributo devido do 1º ao 5º ano). Em 2007, foi considerada a alíquota de 8,7% (ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S.A., 2007). Esse fato por si só basta para justificar a importância do planejamento tributário no atual ambiente das IES.

Sabe-se que a legislação tributária em nosso país, além de vasta, está em constante alteração, exigindo das IPES atenção às normas do ambiente externo em que a entidade está inserida.

### 2.5.2 Terceirização

A terceirização é um dos muitos processos adotados pelas organizações em todo o mundo, como uma forma de aumentar a eficiência organizacional. Ela tem ocorrido em diversos setores da economia e sua adoção vem crescendo nos últimos anos. Uma evidência de sua adoção pode ser encontrada, por exemplo, na pesquisa realizada por Bain&Company (2007). Essa pesquisa revela que a terceirização (*outsourcing*) era, até 2006, o sétimo processo de gestão mais utilizado em todo o mundo (77% dos entrevistados), de uma lista de 25 processos e ferramentas de gestão pesquisadas.

A terceirização está ligada à transferência da execução de atividades para terceiros que não representam o foco do negócio (*core business*). Esse entendimento é manifestado por Giosa (1999, p.14), que define terceirização como “[...] um processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros - com os quais se estabelecem uma relação de parceria - ficando a organização concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua”. Prado e Takaoka (2006, p.1), definem terceirização como “[...] a transferência de parte ou de todo o gerenciamento dos ativos, recursos ou atividades, que não representam o negócio principal da organização, para um ou mais fornecedores”.

Os resultados da Terceira Pesquisa Nacional sobre Terceirização nas Empresas, abrangendo 2.040 organizações participantes (públicas e privadas) de todas as regiões do Brasil, indicam que 86% das organizações já utilizaram ou utilizam algum tipo de serviço terceirizado e que quase a totalidade (96%) acredita que o modelo é uma tendência mundial de modernização (CENAM, 2005). Nessa pesquisa, constatou-se que as principais vantagens

obtidas com a implantação da terceirização são: (a) foco maior no negócio (91% dos entrevistados); (b) redução dos custos operacionais (86%); (c) a revisão da estrutura organizacional e da cultura da organização (65%) (CENAM, 2005).

Ao mesmo tempo em que a maioria das organizações teve redução de aproximadamente 20% de custo nas operações terceirizadas, 82% responderam que houve uma redução de 10% a 25% do quadro funcional com a implantação da terceirização (CENAM, 2005).

Giosa (*apud* Lopes, 2006b, p.18) afirma que a terceirização não deve ser vista como uma maneira de reduzir custos, mas como um processo estratégico para melhorar a qualidade dos serviços prestados, sem alterar o negócio principal. “A redução de custos é uma consequência de um processo de terceirização bem elaborado”.

No entanto, as organizações apontam fatores restritivos na terceirização nessa pesquisa: (a) dificuldade de encontrar parceiros ideais para o processo (62%); (b) não-atendimento das expectativas em relação à qualidade dos serviços prestados pelas contratadas (52%); (c) dificuldade de contratar organizações com Certificado de Qualidade (39%) (CENAM, 2005).

De acordo com a pesquisa (CENAM, 2005), entre as atividades mais terceirizadas pelas organizações, estão: (a) limpeza e conservação (73%); (b) vigilância e segurança (69%); (c) manutenção predial (56%); (d) paisagismo (52%); (e) desenvolvimento de *software* (47%); (f) jurídico (46%); (g) administração de restaurantes (43%); (h) recursos humanos (34%); (i) processamento de dados (30%); seguidas de outras 14 atividades.

Ao mesmo tempo em que a terceirização vem sendo adotada por uma parcela significativa de organizações do mercado, Garcia (2005, p.43) critica que “[...] é muito comum encontrar instituições de ensino que, além de prestarem serviços educacionais, possuem em seus quadros faxineiros, seguranças, programadores, jornalistas, pedreiros, gráficos, etc”. Assevera que a terceirização dessas atividades pode ser a melhor alternativa. Transferindo-se essas atividades-meio (periféricas) para outras organizações, que estão melhor estruturadas para desenvolvê-las e, em muitos casos, com qualidade superior e menor custo, direciona-se o quadro de pessoal para a atuação em atividades fim da IES.

Ainda no âmbito das IES, Lopes (2006b) cita várias instituições que promoveram terceirização de atividades que não tinham relação direta com o foco central do negócio. Uma das IES é a Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, de São Leopoldo (RS), que, até o final da década de 1990, além de se dedicar à atividade-fim (ensino, pesquisa e

extensão), envolvia-se também com o gerenciamento do cotidiano de áreas como limpeza, manutenção, jardinagem e geração energética.

Wolfarth (*apud* Lopes, 2006b, p.17) comenta que, no início desta década, essa estratégia de gestão havia se esgotado na Unisinos: a qualidade dos serviços de apoio não era satisfatória e a gestão dessas atividades representava um desvio de foco. “Nós não tínhamos nenhuma familiaridade com essas atividades e não podíamos fazer grandes investimentos para melhorar a qualidade em áreas que são essenciais, mas que não tinham relação direta com o nosso negócio”.

Giosa (*apud* Lopes, 2006b, p.18) assevera que “todo processo de terceirização irá mexer com pessoas, com recursos orçamentários e com a própria maneira como os gestores vêem o seu negócio”. Giosa acrescenta que a decisão de terceirizar atividades demanda pensamento estratégico, pois envolve diversas áreas e conceitos em qualquer organização.

Outro caso de IES que buscou qualidade dos serviços por meio da terceirização foi a Universidade de Sorocaba - Uniso. Segundo Leis (*apud* Lopes, 2006b, p.20), a instituição terceirizou grande parte das atividades não-relacionadas à educação, tais como: segurança; limpeza; estacionamento; jardinagem; manutenção predial e de informática; com pretensões de terceirizar também os procedimentos de impressão. Referindo-se à Uniso, Leis (*apud* Lopes, 2006b, p.20) observa que, após a terceirização, os custos dessas atividades não diminuíram significativamente. No entanto, esse processo possibilita a melhoria do controle de qualidade dos serviços prestados.

Analisando-se os poucos exemplos apresentados de IES (Unisinos e Uniso), a redução de custos e melhoria da qualidade nas atividades estão presentes no processo de terceirização adotados. Entretanto, observa-se a necessidade de avaliação econômica entre os custos dos serviços como se fossem produzidos internamente com os preços cobrados pelo terceirizado, bem como a realização de avaliações regulares da qualidade dos serviços executados.

### **2.5.3 Ponto de Equilíbrio nas Relações Custo-Volume-Lucro**

O estudo do ponto de equilíbrio está diretamente relacionado à análise das relações custo-volume-lucro abordadas pela literatura de contabilidade gerencial. A avaliação do impacto que alterações no volume de produtos e/ou serviços e seus respectivos custos e

receitas causam no resultado econômico, talvez seja uma das mais tradicionais preocupações dos gestores no processo de gestão (SOUZA, 2001).

Warren, Reeve e Fess (2003) enfatizam a relevância da análise de custo-volume-lucro, tendo em vista que o atual ambiente organizacional exige dos gestores decisões rápidas e precisas. Nesse sentido, Garrison e Noreen (2001, p.163), ao fazerem uma ampla abordagem dessa ferramenta, envolvendo suas aplicações e análises, enfatizam tal relevância afirmando que

a análise de custo-volume-lucro é uma das ferramentas mais eficientes de que os gestores dispõem. Ela os ajuda a entender a inter-relação entre estas três variáveis de uma organização, focalizando as interações entre os seguintes elementos: (1) Preço dos produtos; (2) Volume ou nível de atividade; (3) Custo variável unitário; (4) Custo fixo total; e (5) *Mix* dos produtos vendidos.

Para que seja possível a análise de custo-volume-lucro, Horngren, Foster e Datar (2000) observam a exigência de dois quesitos: (1) segregação dos custos fixos e variáveis, principalmente por meio do método de custeio variável; (2) utilização da técnica do ponto de equilíbrio.

O ponto de equilíbrio (também denominado de ponto de ruptura - *Break-Even Point*) é conceituado por Horngren, Foster e Datar (2000) como sendo o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, onde o lucro é igual a zero.

No segmento de ensino superior privado, esse nível de atividade, em que o resultado econômico é igual a zero, pode ser obtido com o volume de alunos matriculados cuja receita total é equivalente ao somatório de custos e despesas totais por curso. Foram encontrados os seguintes estudos relacionados com a aplicação da técnica do ponto de equilíbrio em instituições de ensino: Andrade (2002), Muraro (2007), Zucatto, Janner e Beber (2007).

Andrade (2002), por meio de estudo de caso, analisou a relação custo-volume-lucro aplicada em uma IES privada Pernambucana. Esse estudo demonstrou o ponto de equilíbrio em número de alunos nos cursos de graduação e na IES como um todo. O autor concluiu a análise da relação custo-volume-lucro contribui para as tomadas de decisões, inclusive na expansão de cursos oferecidos, bem como na projeção de novos cursos, proporcionando ao gestor da IES subsídios para o planejamento das operações.

Muraro (2007) desenvolveu um conjunto de relatórios gerenciais que auxiliam o controle dos resultados em uma universidade comunitária no estado do Rio Grande do Sul.

Essa autora contemplou o cálculo e a análise do ponto de equilíbrio por turma e por curso na IES, demonstrando a viabilidade para a abertura e manutenção de turmas por curso. A conclusão de Muraro (2007) foi que uma das alternativas, para uma melhoria do processo de gestão, dá-se por meio de informações que proporcionem análises da margem de contribuição dos cursos e das unidades de negócio, do ponto de equilíbrio, do custo estrutural da instituição, do retorno dos investimentos realizados e, por fim, do resultado das atividades desenvolvidas pela IES.

O estudo de Zucatto, Janner e Beber (2007) foi desenvolvido em uma instituição de ensino comunitária filantrópica, estabelecida no noroeste do estado do Rio Grande do Sul. Apesar da instituição oferecer níveis de ensino que vão do maternal até a pós-graduação, os autores optaram por abordar a análise do ponto de equilíbrio nos níveis de escolaridade de educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e curso técnico da instituição. Ainda que relevante, a técnica do ponto de equilíbrio adotada por esses autores, para aplicação em IPES, necessita ser adaptada às características dessas instituições.

Em ambientes de previsível concorrência de mercado, como por exemplo, no ensino superior privado, também demanda informações tempestivas para a tomada de decisão, analisar as relações de custo-volume-lucro, por meio da técnica do ponto de equilíbrio, torna-se mais uma alternativa que os gestores podem ter ao seu dispor.

#### **2.5.4 Fluxo de Caixa**

A gestão financeira centraliza-se na captação e aplicação eficiente dos recursos necessários, para que a instituição possa operar de acordo com os objetivos e metas a que se propõem os seus gestores (ZDANOWICZ, 1998). Realçando a sua importância no processo decisório, Zdanowicz (1998, p. 23) conceitua fluxo de caixa como “instrumento utilizado pelo administrador financeiro com o objetivo de apurar os somatórios de ingressos e desembolsos financeiros da organização, em determinado momento, prognosticando assim se haverá excedentes ou escassez de caixa, em função do nível desejado pela organização”.

Frezatti (1997) alerta que o fluxo de caixa deve ser considerado como um instrumento de gestão da instituição como um todo. Esse autor assinala que as demais áreas da instituição não se sentirão comprometidas com as metas do fluxo de caixa se for um instrumento só da tesouraria. Contudo, se o tesoureiro solicitar explicações ao responsável pela área de

laboratórios de informática da IES, quando as compras tiverem superado a previsão fornecida pelo próprio gestor dessa área, por exemplo, o nível de profissionalismo da integração será grande e adequado.

Frezatti (1997) considera que o fluxo de caixa deva ser arrolado como instrumento de planejamento e controle que fornece subsídios ao processo de gestão. Desse modo, a exemplo de Frezatti, Zdanowicz (1998, p.178) trata dessa questão ao observar que a projeção de necessidades futuras poderá indicar a escassez ou excedente de recursos. No caso de insuficiência de recursos, o controle do fluxo de caixa permitirá que se tomem providências em tempo hábil; proporcionando, assim, a escolha de alternativas mais viáveis à instituição. “A prática de buscar recursos depois de ter surgido a necessidade, denota falta de planejamento e controle financeiro da organização”.

No âmbito das IES, Biazzi (2005), em um estudo de caso, propõe ferramentas de controle interno para a gestão financeira de uma universidade comunitária no estado de Santa Catarina. A partir do levantamento das principais dificuldades e problemas encontrados para operacionalização e controle da gestão financeira de uma IES, Biazzi (2005) apresentou ferramentas voltadas ao controle interno da gestão financeira, ciclo de contas a receber e contas a pagar; auxiliando, por conseguinte, na elaboração e no controle do fluxo de caixa da mesma.

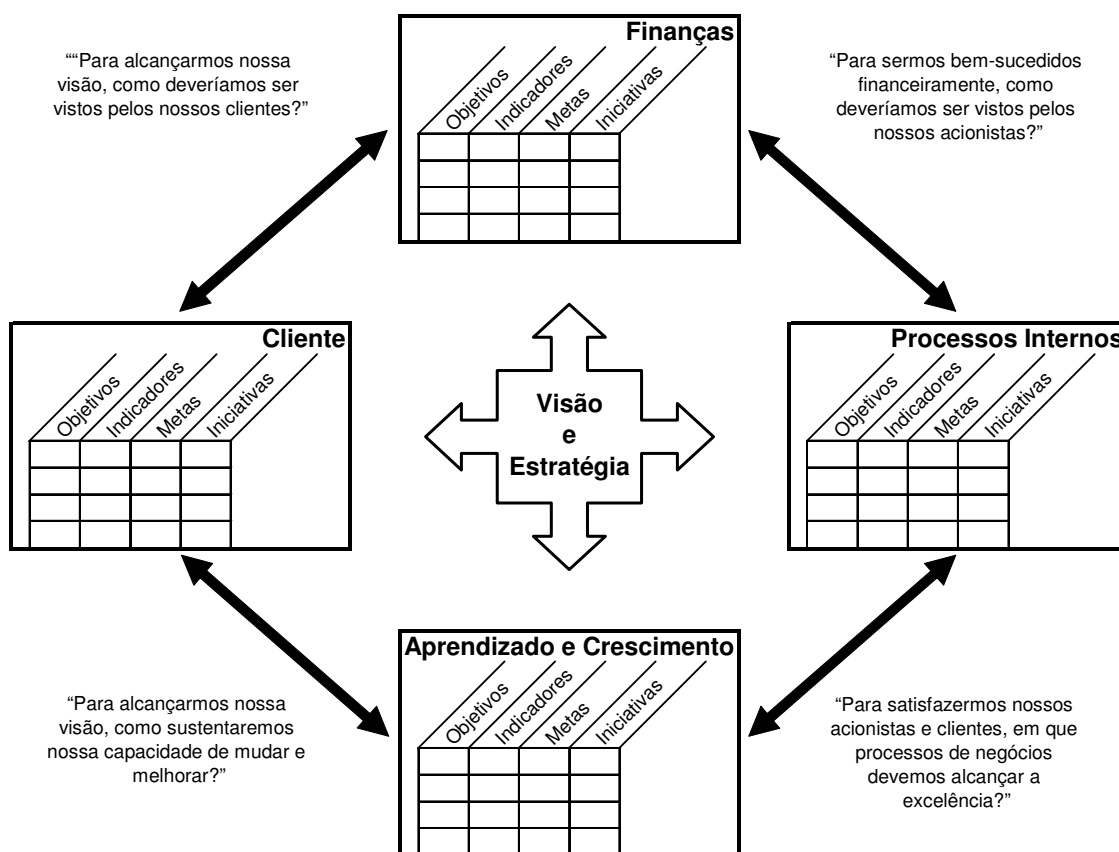
Um dos temores das IPES é que a inadimplência do aluno desestruture seu fluxo de caixa. Quando a inadimplência for elevada, pode comprometer a quitação das dívidas e a realização de novos investimentos.

Lenzi (2008, p.4) enfatiza que o índice de inadimplência, no âmbito da Associação Catarinense das Fundações Educacionais - ACAFE, formada por IES comunitárias e filantrópicas na sua maioria, atingiu 20% durante o primeiro semestre de 2008. Contudo, o Pró-Reitor de Administração da Universidade do Sul Catarinense - UNISUL, Marcus Vinícius Ferreira, “[...] lembra que, no passado, as universidades eram voltadas principalmente para as classes A e B. Hoje, alunos das classes C e D também entraram para o ensino superior, mas enfrentam maiores dificuldades para pagar as mensalidades”.

Para Biazzi (2005), um fator relevante na gestão financeira é a falta de controles eficientes em relação à inadimplência, a qual ocasiona sérios problemas no fluxo de caixa da IES. A ausência do recebimento de recursos provoca insuficiências de caixa, prejudicando o cumprimento do pagamento de obrigações. Com as altas taxas de juros existentes no Brasil, uma má gestão financeira ocasiona prejuízos às instituições, podendo trazer sérios problemas em um ambiente competitivo.

### 2.5.5 *Balanced Scorecard*

Em meados do ano de 1990, em meio aos trabalhos realizados com a finalidade de desenvolver uma nova ferramenta de medição de desempenho, Kaplan e Norton (1997) criaram o *Balanced Scorecard* (BSC). Segundo seus idealizadores, o BSC é uma ferramenta que traduz a visão e a estratégia da organização num conjunto de objetivos e indicadores, organizados em quatro perspectivas interligadas: financeira, clientes, processos internos e do aprendizado e crescimento, conforme Figura 9.



**Figura 9** - Perspectivas do *Balanced Scorecard*  
**Fonte:** Kaplan e Norton (1997, p.10)

A perspectiva financeira reconhece explicitamente que os objetivos de longo prazo são de gerar retornos financeiros e satisfazer os investidores (ou mantenedores). Essa perspectiva avalia se a instituição está obtendo êxito com as estratégias adotadas. As medidas podem ser obtidas por meio do crescimento da receita, redução de custos e/ou melhoria da produtividade (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na perspectiva de clientes, a instituição identifica os segmentos e mercados onde desejam competir e que representam as fontes de receita dos objetivos financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997). Segundo os autores, essa perspectiva permite que a instituição alinhe suas medidas de resultados de clientes (satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade) com as necessidades de segmentos de mercado.

Para a perspectiva dos processos internos, Kaplan e Norton (1997) sugerem que os gestores identifiquem os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e financeiros. A maioria das organizações focaliza a melhoria dos processos operacionais existentes, mas os autores sugerem que seja definida uma cadeia de valor dos processos internos.

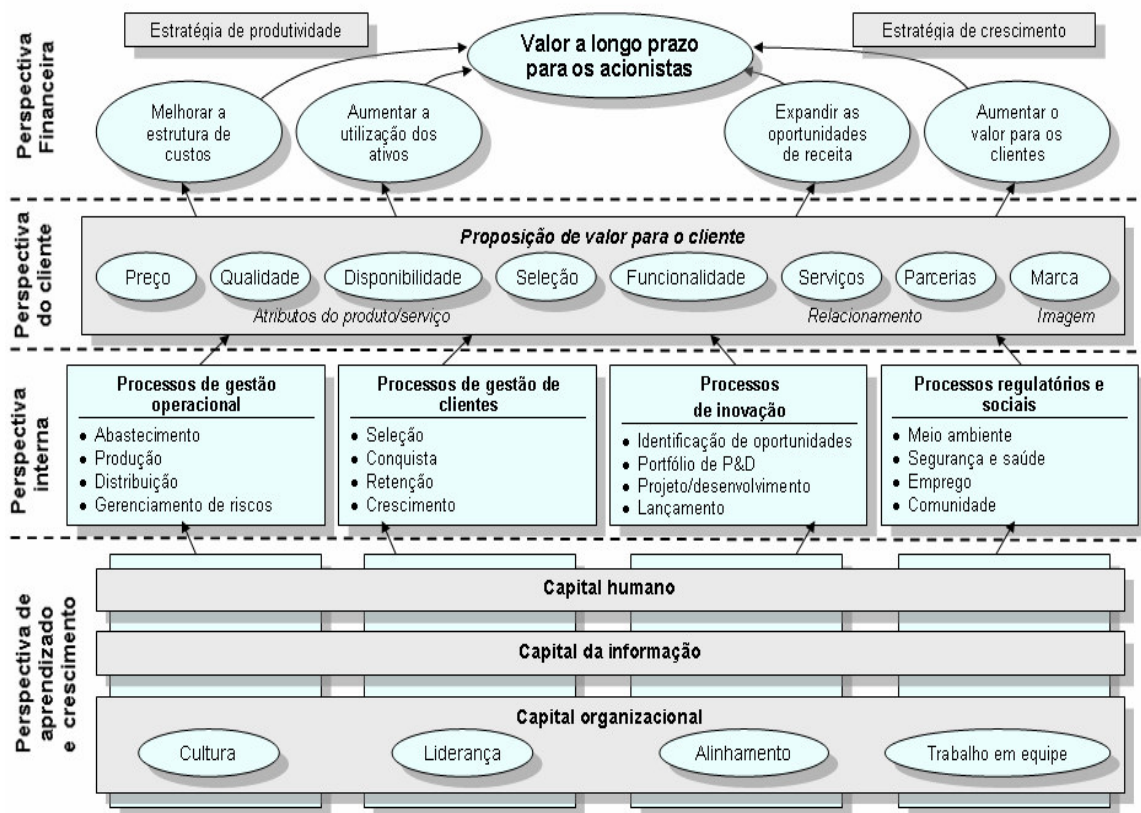
A cadeia de valor tem início com o ciclo de inovação, por meio da identificação das necessidades atuais e futuras dos clientes e o desenvolvimento de novas soluções para essas necessidades. Em seguida, prossegue com o ciclo de operações, que engloba inclusive a entrega dos produtos e os serviços aos clientes. A cadeia é finalizada com o ciclo de pós-venda, ocorrendo a oferta de serviços pós-venda que complementarará o valor proporcionado aos clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na perspectiva do aprendizado e crescimento, desenvolve-se objetivos e indicadores para apoiar a consecução dos objetivos das outras três perspectivas por meio das pessoas (habilidades, capacidades e conhecimentos dos funcionários); e da qualidade dos sistemas de informação.

As diversas medidas de um BSC devem compor uma série articulada de objetivos e medidas que se reforcem mutuamente e que tenham coerência entre si. Essas associações devem contemplar as relações de causa e efeito e as combinações de medidas de resultado e vetores de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (2004), o BSC foi desenvolvido para auxiliar na compreensão de como a organização cria valor, sendo os padrões da ferramenta agrupados em uma representação visual comum que conecta os resultados e os objetivos através de uma relação de causa e efeito. Os autores chamam de “mapa estratégico” a representação gráfica dessas conexões. Um mapa estratégico genérico, em forma de diagrama, pode ser observado conforme Figura 10.





**Figura 10** - Mapa Estratégico Genérico de como a Organização Cria Valor  
**Fonte:** Kaplan e Norton (2004, p.11)

O mapa estratégico apresenta diversos indicadores, dentro das quatro perspectivas, para que a organização atinja seu objetivo financeiro. Entende-se que um dos méritos do mapa reside na descrição gráfica do desdobramento da estratégia, facilitando o gerenciamento de objetivos e indicadores propostos pelo BSC.

Por fim, apesar de ter sido criada há pouco tempo, essa ferramenta, segundo pesquisa de Bain & Company (2007), era, até 2006, adotada por 66% dos entrevistados.

## 2.5.6 Indicadores Não-Financeiros

Os indicadores expressam algum aspecto da realidade a ser observada, medida, qualificada e analisada (MEC/INEP, 2006). Os processos e atividades das organizações e consequentemente os da gestão das IES são influenciados por indicadores financeiros e não-financeiros nas diferentes fases do processo de gestão.

A fim de aumentar a efetividade do processo de gestão, Guerreiro (1989), Kaplan e Norton (1997) e Pereira (2001), defendem que os gestores devem buscar construir situações que possuam mecanismo de *feedback* incorporado. Para Miranda e Silva (2002), esse mecanismo poderá ser construído por meio de sistema estruturado de avaliação do desempenho, sendo importante, sobretudo, haver uma resposta de como a organização se comporta em relação aos objetivos definidos.

Na visão de Miranda e Silva (2002), as principais razões para as organizações investirem em sistemas de medição de desempenho são: (a) controlar as atividades operacionais; (b) alimentar os sistemas de incentivo a funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitam de intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da organização está sendo atingida.

À medida que a concorrência na indústria se intensificou, os gestores buscaram novas fontes de informação sobre os fatores-chave que contribuem para o sucesso e como eles podem ser medidos. Muitas organizações examinavam suas Demonstrações Financeiras e seus sistemas de custo-padrão em busca de novas idéias e, em certo sentido, essas fontes relevantes produziam informações. Contudo, os gestores passaram a incorporar também medidas não-financeiras, no suporte ao processo de mensuração do desempenho, que, até há pouco tempo, não eram consideradas relevantes, mas que agora se fazem necessárias às organizações devido ao ambiente competitivo da atualidade (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Por meio de pesquisa bibliográfica em 22 obras nos Estados Unidos e 4 na Inglaterra, dedicados à medição de desempenho, Miranda e Silva (2002) relacionaram 21 modelos de medição de desempenho que propõem o uso de medidas não-financeiras. Quanto ao foco de medição, Miranda e Silva (2002, p.136) comentam que “os aspectos financeiros ainda são os mais importantes do processo de medição”. Dos modelos investigados: (a) 62% explicitam aspectos financeiros dentre os grupos de medidas; (b) em 57% dos modelos está presente a preocupação com os clientes; (c) 43% têm a qualidade dentre um dos focos de medida; (d) 29% consideram aspectos como os funcionários; (e) 24% dos modelos mencionam a preocupação com os processos. No Quadro 12 a seguir, apresentam-se seis desses modelos dentre uma lista de 21 analisados pelos autores:

<b>Modelo ou Sistema/Autor/Ano</b>	<b>Características</b>
SMART (Strategic Measurement and Reporting Technique) e Performance Pyramid/Wag Laboratories/1988 ou Performance Pyramid/ Mc Nair, Lynch e Cross/1990	Objetivo: baseado na estratégia geral da organização e orientado para o cliente. Foco: financeiro, mercado, satisfação do consumidor, flexibilidade, produtividade, qualidade, entrega, tempo, processo e custo.
Navegador de Negócios Skandia/1994	Objetivo: baseado no controle gerencial interno e complementado com relatórios financeiros externos. Foco: financeiro, clientes, processos, renovação e desenvolvimento humano.
GIMS (Global Integrated Measurement System) Eletrolux/1994	Objetivo: mostrar o inter-relacionamento da visão da companhia, estratégia e visão de curto prazo. Foco: financeiro, clientes, operacional e cultural.
Quantum/Hronec e Arthur Andersen and Co./1993	Objetivo: emitir sinais vitais da organização, que vão comunicar o que é importante por meio da organização: a estratégia (de cima para baixo), o resultado dos processos (de baixo para cima) e o controle e melhoria dentro dos processos. Foco: custo, qualidade e tempo medidos em três dimensões: pessoas, processos e organização.
Modelo de Medição Orientado para a Avaliação da Performance dos Empregados/Czarnecki/1999	Objetivo: entender, comunicar e recompensar os empregados. Foco: gerenciamento dos empregados, tradução de estratégias em objetivos de performance e aplicabilidade a sistemas de recompensa e reconhecimento dos empregados.
Modelo de Hodgetts/1998	Objetivo: identificar os fatores-chave ou bases que ajudam a determinar a habilidade da organização em competir efetivamente. Foco: clientes, recursos e capacidades, visão estratégica, criação de valor e qualidade.

**Quadro 12 -** Modelos ou Sistemas de Medição de Desempenho

**Fonte:** Baseado em Miranda e Silva (2002)

No âmbito das IES, Tachizawa e Andrade (1999) asseveram que a definição do que medir (questões com clientes, processos, funcionários, qualidade e financeiras) deve relacionar-se aos fatores críticos que afetam a sobrevivência da instituição. No Quadro 13, apresentam-se alguns exemplos de indicadores não-financeiros de IES.

<b>Indicador</b>	<b>Equação</b>
Índice de evasão do curso (LACERDA, 2005)	$IEC = 1 - \frac{(\text{Qtd. Matriculados no período } k_j - \text{Ingressantes no Período } k_j)}{(\text{Qtd. Matriculados no período } k-1j - \text{Concluintes no Período } k-1j)}$
Índice de Ocupação das Turmas (LACERDA, 2005)	$IOT = \frac{\text{Vagas ofertadas}}{\text{Vagas ocupadas}}$
Índice de Inadimplência do Curso (LACERDA, 2005)	$IIC = \frac{\text{Total de pagamentos do curso}}{\text{Previsão total de recebimentos do curso}}$
Índice de Atratividade do Curso (LACERDA, 2005)	$IAC = \frac{\text{Total de candidatos}}{\text{Total de vagas}}$
Projetos de Pesquisa Submetidos a Órgãos de Fomento (LACERDA, 2005)	$\text{Índice de aprovação de projetos} = \frac{\text{Número de projetos aprovados por órgãos de fomento}}{\text{Total de projetos submetidos aos órgãos de fomento}}$
Índice de Preenchimento de Vagas no Vestibular	$IPVV = \frac{\text{Número de matrículas por vestibular no curso}}{\text{Número de aprovados por vestibular no curso}}$
Índice de diplomados <i>versus</i> ingressantes (TACHIZAWA; ANDRADE, 1999)	$IDxI = \frac{\text{Número de profissionais formados por curso}}{\text{Número de ingressantes por curso}}$
Número médio de créditos por aluno (TACHIZAWA; ANDRADE, 1999)	$NMCA = \frac{\text{Número total de créditos no curso}}{\text{Número de alunos matriculados no curso}}$
Índice professor/aluno	$IPA = \frac{\text{Número de professores no curso}}{\text{Número de alunos matriculados no curso}}$
Índice professor/funcionário técnico administrativo	$IPA = \frac{\text{Número de professores}}{\text{Número de funcionários técnico administrativo}}$

**Quadro 13 -** Indicadores Não-Financeiros de IES**Fonte:** Baseado em Tachizawa e Andrade (1999); Lacerda (2005)

Além de se relacionarem com os fatores críticos de sucesso da IES (ambiente interno), os indicadores também podem ser úteis para fins de comparação com o mercado, ou seja, para fins de cotejamento com entidades externas similares, com instituições concorrentes, com instituições de ensino no exterior e com órgãos governamentais.

## 2.6 ESTUDOS SOBRE A UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DE IES

O objetivo desta parte do estudo é, a partir da revisão da bibliografia, proceder a uma identificação de como as práticas de controladoria têm sido adotadas no processo de gestão das IES. Tal identificação será posteriormente comparada com os resultados da pesquisa, objeto deste estudo, realizada no estado de Santa Catarina.

Essa preocupação com a identificação das práticas de controladoria já existe no âmbito dos segmentos empresariais mais tradicionais. No Quadro 14 são elencadas pesquisas empíricas sobre a utilização de práticas de controladoria e contabilidade gerencial nesses segmentos.

	<b>Autor</b>	<b>Instituição</b>	<b>Título</b>
1	Souza (2001) (Tese)	Universidade de São Paulo	Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais.
2	Nascimento (2002) (Tese)	Universidade de São Paulo	Descentralização do processo de formulação das estratégias empresariais.
3	Padoveze e Benedicto (2005) (Artigo)	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - Revista Eletrônica de Administração	Cultura Organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão.
4	Borinelli (2006) (Tese)	Universidade de São Paulo	Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da <i>práxis</i> .
5	Frezatti (2006) (Artigo)	Universidade de São Paulo - Revista de Administração	O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial.
6	Sagaz, Beuren, Moraes (2006) (Artigo)	Universidade do Vale do Rio dos Sinos BASE - Revista de Administração e Contabilidade	Um enfoque na satisfação quanto à utilização de instrumentos de gestão em indústrias de grande porte no estado de Santa Catarina.
7	Soutes (2006) (Dissertação)	Universidade de São Paulo	Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.

**Quadro 14 -** Achados Empíricos sobre a Utilização de Práticas de Controladoria e Contabilidade Gerencial nas Organizações Empresariais

Assim como nos segmentos empresariais, no segmento de ensino superior a preocupação com a identificação das práticas de controladoria também tem merecido atenção dos pesquisadores. As pesquisas efetuadas, para identificar estudos empíricos ligados às práticas de controladoria no âmbito das IES, constam no Quadro 15.

	<b>Autor</b>	<b>Instituição/Evento</b>	<b>Título</b>
1	Kelm (2003) (Tese)	Universidade Federal de Santa Catarina	Indicadores de Performance em Instituições Universitárias Autogeridas – Uma Contribuição à Gestão por Resultados.
2	Flores (2005) (Tese)	Universidade Federal de Santa Catarina	Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do Sistema Fundacional de Ensino Superior de Santa Catarina ACAFE.
3	Menegat (2006) (Dissertação)	Universidade Regional de Blumenau	Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do Sistema ACAFE/SC.

**Quadro 15** - Estudos Empíricos sobre o Processo de Gestão das IPES

São apresentadas, a seguir, informações básicas e as principais conclusões das pesquisas elencadas no Quadro 15, a fim de compará-las com este estudo.

### **2.6.1 Indicadores de Performance em Instituições Universitárias Autogeridas (KELM, 2003)**

A pesquisa realizada por Kelm (2003), junto a seis universidades comunitárias no estado do Rio Grande do Sul, teve por objetivo sistematizar uma metodologia para identificar os indicadores no monitoramento de diversas perspectivas da efetividade organizacional, na percepção da comunidade acadêmica, como alternativa de modelo de gestão por resultados em um conjunto específico de universidades dessa natureza.

Apoiado na técnica de pesquisa *Delphi*, esse autor realizou duas rodadas de entrevistas com membros da comunidade acadêmica das seguintes universidades: Universidade Regional do Noroeste do Estado do RGS - UNIJUÍ; Universidade de Cruz Alta - UNICRUZ; Universidade de Santa Cruz - UNISC; Universidade de Passo Fundo - UPF; Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e Missões - URI; e Universidade de Caxias do Sul - UCS.

Percebe-se o controle rigoroso por parte desse autor na seleção dos participantes da pesquisa junto às universidades pesquisadas. Dentre os vários critérios de seleção dos participantes adotados por Kelm (2003), um dos critérios foi de que os participantes deveriam ter assumido em sua atividade, no mínimo uma vez, algum cargo de gestão na universidade. Na primeira rodada da pesquisa, participaram 81 respondentes e, na segunda rodada, 70 participantes, denominados de painelistas, pertencentes às seguintes Áreas de Conhecimento:

Ciências Sociais Aplicadas; Ciências Humanas; Ciências Sociais; Ciências da Saúde; Ciências Exatas; e Ciências Biológicas e Agrárias.

O autor, embora não tenha desconsiderado a dimensão da gestão da organização universitária, priorizou em seu estudo a dimensão acadêmica das universidades em suas diversas perspectivas. Apoiado na estrutura conceitual da ferramenta *Balanced Scorecard* (BSC), idealizada por Kaplan e Norton (1997), contemplou aspectos financeiros e não-financeiros como referência para a identificação e organização de indicadores (variáveis) que contribuem à gestão por resultados.

A partir da estrutura conceitual do BSC, foram gerados e validados uma série de indicadores sob as perspectivas dos clientes, dos processos internos e gestão, do aprendizado e crescimento e do suporte financeiro<sup>5</sup> (KELM, 2003). Para citar alguns, os desdobramentos sob a perspectiva do suporte financeiro geraram os seguintes indicadores, conforme se apresenta no Quadro 16:

<b>Indicadores</b>	<b>Etapa - refinamento dos indicadores</b>	<b>Validação - pesquisa Delphi primeira rodada</b>	<b>Validação - pesquisa Delphi segunda rodada</b>
• Equilíbrio na execução do orçamento	Mantido	Sem consenso	Validado
• Capacidade de cada projeto em gerar recursos financeiros	Mantido	Validado	
• Nível de endividamento da Instituição	Mantido	Validado	
• Dias de atraso no pagamento de salários	Mantido	Validado	
• Percentual de inadimplência no recebimento de mensalidades	Mantido	Sem consenso	Validado
• Volume de despesas com a folha de pagamento	Mantido	Validado	
• Número de alunos por turma	Mantido	Validado	
• Receitas obtidas pela Unidade Administrativa a partir de outras Unidades Administrativas da Instituição	Excluído	-	-
• Volume de receitas fora do ensino	Mantido	Sem consenso	Validado
• Relação professor / aluno	Mantido	Validado	
• Relação aluno / funcionário	Mantido	Validado	
• Percentual de ociosidade do tempo do docente	Mantido	Sem consenso	Validado
• Volume de recursos captados com projetos internos conjuntos com outras Unidades Administrativas	Mantido	Rejeitado	-
• Volume de receita gerada nas atividades dos docentes lotados na Unidade Administrativa	Mantido	Rejeitado	-

**Quadro 16** - Perspectiva do Suporte Financeiro  
**Fonte:** Kelm (2003, p. 235 e 305)

<sup>5</sup> Devido à extensão dos resultados da pesquisa, optou-se por abordar somente a perspectiva do suporte financeiro. Mais informações sobre indicadores da perspectiva dos clientes, dos processos internos, do aprendizado e crescimento, voltados para IES privadas comunitárias, recomenda-se a leitura do trabalho de Kelm (2003).

No Quadro 16 mostra-se a trajetória da pesquisa durante os momentos de validação dos indicadores da perspectiva financeira. Nota-se que, na primeira rodada da pesquisa, 7 indicadores foram validados pelos painelistas, 4 não obtiveram consenso e 2 foram rejeitados por terem apresentado baixo índice de concordância. Na segunda rodada foram validados os seguintes indicadores que não obtiveram consenso na primeira rodada: (1) equilíbrio na execução do orçamento; (2) percentual de inadimplência no recebimento de mensalidades; (3) volume de receitas fora do ensino; (4) percentual de ociosidade do tempo do docente.

Por fim, Kelm (2003, p.237) afirma que a utilização ou a proposição de um sistema de indicadores para uma universidade comunitária “[...] deve, dada às idiossincrasias da organização, ter em primeiro plano a legitimidade dos indicadores ante seus usuários, sob pena de invalidar qualquer uso futuro que pudesse ser efetuado”.

### **2.6.2 Fatores de Gestão que Influenciam o Desempenho das IES Comunitárias Catarinenses (FLORES, 2005)**

A pesquisa do tipo descritiva, realizada em 2004 por Flores (2005), junto a nove universidades comunitárias, teve por objetivo analisar os fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do Sistema Fundacional de Ensino Superior de Santa Catarina - ACADEMIA. O autor destinou um tópico de sua pesquisa, denominado gestão administrativa-financeira, para analisar as condições das universidades privadas comunitárias em gerirem seus recursos disponíveis, visando o atendimento dos objetivos organizacionais.

Alguns dos fatores de gestão pesquisados por Flores (2005) possuem relação direta com este estudo. Esses fatores referem-se também aos subsistemas de informações de controladoria abordados no processo de gestão nas IES comunitárias pesquisadas, conforme variáveis descritas no Quadro 17 a seguir:



Existência de sistemas informatizados e integrados de controle acadêmico, administrativo-financeiro.
Utilização de ferramentas e indicadores (fluxo de caixa, rentabilidade, margem de contribuição, ativos etc.) para gestão financeira.
Utilização de sistema orçamentário.
Existência de sistema de apropriação de custos informatizado, permitindo o conhecimento dos mesmos e a formação de preço.
Existência de sistema de gerenciamento de matrículas informatizado e integrado aos sistemas administrativo-financeiro e acadêmico.
Existência de controle e avaliação dos serviços prestados por terceiros (segurança, limpeza, estacionamento, etc).
Utilização de sistemas de controle e avaliação do planejamento e estratégias, <i>Balanced Scorecard</i> ou outro sistema de gestão administrativa.

**Quadro 17** - Alguns Fatores de Gestão Pesquisados por Flores (2005)

**Fonte:** Flores (2005, p.132-133)

Flores (2005) constatou que as instituições pesquisadas utilizam práticas de gestão profissional e que estão apoiadas em tecnologia de informação. O autor verificou que, em 5 universidades, as práticas são aplicadas e percebidas pelos gestores no seu dia-a-dia e, em 4, estão sendo implantadas ou estão em fase de adequação. O autor concluiu que as instituições pesquisadas estão uniformes quanto ao uso de práticas de gestão, principalmente no que diz respeito ao uso de sistemas informatizados de controle acadêmico, de matrículas e financeiro, ao orçamento, custos e formação de preços e uso de serviços terceirizados.

Flores (2005) constatou, também, que as instituições estão fazendo um esforço para utilizar o planejamento estratégico e o *Balanced Scorecard*, visando definição de estratégias e controle dos objetivos.

### **2.6.3 Utilização dos Sistemas de Custos pelas IES do Sistema ACADE em Santa Catarina (MENEGAT, 2006)**

A pesquisa realizada por Menegat (2006) do tipo descritiva, junto a 13 IES do Sistema ACADE de Santa Catarina, teve por objetivo verificar a utilização dos sistemas de custos pelas IES como suporte ao processo de gestão. Das 13 IES pesquisadas, 8 são privadas comunitárias/filantrópicas, 3 públicas municipais e 1 pública estadual, conforme a classificação oficial do INEP. Essas mesmas 13 instituições, quando classificadas em categorias acadêmicas, representam 11 universitárias e 2 centros universitários. Os dados foram coletados nos meses de julho a setembro de 2005. Os principais resultados da pesquisa estão sintetizados nas Tabelas 7, 8 e 9 a seguir apresentadas.

Na Tabela 7, Menegat (2006) esclarece que as IES que apresentam concorrência moderada estão estabelecidas em regiões quase que isoladas, onde permanecem sem a interferência de uma possível concorrência direta.

**Tabela 7** - Resultado Econômico e Nível de Concorrência

<b>Resultado econômico nos últimos 5 anos apresentado pelas IES</b>	<b>Frequência Relativa</b>
a) Superávit acumulado	62,5%
b) Alternância entre déficits e superávit	38,5%
c) Déficit acumulado	0,0%
<b>Nível de concorrência enfrentado pelas IES</b>	
a) Alta	69,2%
b) Moderada	30,8%
c) Baixa	0,0%

**Fonte:** Menegat (2006, p. 92 e 103)

Os dados da Tabela 8 mostram que as IES controlam seus custos por meio dos métodos de custeio por absorção e custeio variável, este segundo em maior uso. Revela, também, que o método de custeio *ABC*, por exemplo, não é adotado pelas IES pesquisadas; o sistema de controle financeiro é o mais integrado ao sistema de custos; o relatório gerado na maioria das IES, extraído do sistema de custos, é aquele que fornece os custos por curso.

**Tabela 8** - Caracterização dos Sistemas de Custos nas IES

<b>Métodos de custeio utilizados</b>	<b>Frequência Relativa</b>
a) Custeio variável	53,8%
b) Custeio por absorção	38,5%
c) Outro (não especificado)	7,7%
d) Custeio <i>ABC</i>	0,0%
<b>Integração dos sistemas de custos com outros sistemas informatizados</b>	
a) Controle financeiro	61,5%
b) Controle acadêmico	30,8%
c) Biblioteca	7,7%
d) Outros (Contabilidade, RH, Compras/Estoque e Sistema ERP)	30,8%
<b>Relatórios gerados pelos sistemas de custos</b>	
a) Relatórios de custos por áreas/centros	69,2%
b) Relatórios de custos por curso	84,6%
c) Relatórios de custos em relação à receita	69,2%

**Fonte:** Menegat (2006, p. 98 e 100)

Os dados da Tabela 9 evidenciam que o sistema de custos fornece informações nas diferentes etapas do processo de gestão. É amplamente utilizado para a elaboração do planejamento anual, implantação de novos cursos e para fins de controle do planejado com o realizado.

**Tabela 9** - Utilização dos Sistemas de Custos nas Fases do Processo de Gestão pelas IES

<b>Sistema de custos como suporte ao planejamento</b>	<b>Frequência Relativa</b>
a) Fornece dados de custos para a elaboração do planejamento anual	92,3%
b) Fornece relatórios comparativos entre o planejado e o realizado	84,6%
c) Fornece informações de ociosidade por curso	46,2%
d) Formação de preço na implantação de novos cursos	84,6%
<b>Parâmetros de comparação dos custos</b>	<b>Frequência Relativa</b>
a) Comparado com o orçamento do ano	61,5%
b) Comparado com os custos totais incorridos no último período	53,8%
c) Comparado com os custos totais incorridos no último período por setor	46,2%
d) Compara com base na concorrência	7,7%
<b>Ordem de importância das finalidades do sistema de custos</b>	<b>Média<sup>(*)</sup> (escala de 5 pontos de Likert)</b>
a) Atendimento às exigências fiscais e contábeis	4,6
b) Controle dos custos como um todo	2,5
c) Controle dos cursos superavitários e deficitários	2,6
d) Auxílio na tomada de decisões	1,9
e) Formação do preço das mensalidades	3,3

(\*) escala Likert decrescente de importância, sendo 1 para mais importante e 5 para menos importante.

**Fonte:** Menegat (2006, p 107, 111 e 112)

No Quadro 18, por meio de pergunta aberta, Menegat (2006) buscou extrair as informações que não são fornecidas pelo sistema de custos. Com base nas respostas recebidas, é possível inferir que o sistema de custos não fornece as informações na proporção da necessidade dos gestores, principalmente, quando se trata de agilidade e falta de algumas informações. Menegat (2006), após análise interna dos dados, observa que parte disso pode estar relacionado a 3 IES, cujo sistema de custos não está integrado com outros sistemas, ficando prejudicada a geração de informações.

1. Algumas informações semelhantes às das perspectivas do *Balanced Scorecard*.
2. Agilidade como suporte na tomada de decisão.
3. Agilidade na geração de relatórios gerenciais, por não possuir um sistema de custos totalmente integrado.
4. Informações acadêmicas comparadas aos custos.
5. Custos globais que não são mensuráveis por centros de custos.
6. Facilidade para mudança de critérios de rateio e agilidade na elaboração de relatórios.

**Quadro 18** - Informações Necessárias aos Gestores que o Sistema de Custos não Fornece nas IES

**Fonte:** Menegat (2006, p.109)

E, por fim, apoiado na técnica de correlação estatística, Menegat (2006) constatou que nas decisões das IES, como implantar um novo curso de graduação, encerrar um curso, aumentar as mensalidades e expandir o espaço físico, o sistema de custos tem forte influência na decisão dos gestores.

## 2.7 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são consolidados alguns dos principais aspectos tratados nas seções 2.1 a 2.6 do Referencial Teórico.

A promulgação da LDB de 1996 trouxe em seu bojo a permissão para a criação de IES com fins lucrativos (privadas particulares) e, conseqüentemente, o crescimento do número de instituições. Esse crescimento modificou o mercado de educação superior e levou a maior competição; exigindo, portanto, melhor desempenho da gestão que obriga as IPES a também adotarem ferramentas e processos de gestão voltados para resultados econômicos, como vem ocorrendo em organizações de mercado.

A profissionalização da gestão tanto da instituição mantenedora, como da instituição mantida, com adoção de práticas de governança corporativa universitária, tende a ser um dos caminhos que podem ser percorridos pelas IES, para a utilização de modelo de gestão voltado para as demandas ambientais. A sustentação de que os gestores necessitariam, para a eficaz condução de um sistema de governança corporativa universitária, encontra amparo na atuação da controladoria. A controladoria é responsável pelo suporte informacional de que a gestão necessita nas fases do processo de gestão (planejamento estratégico, orçamento operacional, execução e controle).

Além da utilização de indicadores financeiros nas diferentes fases do processo de gestão, as IES podem adotar indicadores não-financeiros com a finalidade de vincular os mesmos aos objetivos estratégicos da instituição.

Nessa nova estrutura de governança corporativa universitária, torna-se imperativa a participação dos gestores nas fases do processo de gestão e a adoção da cultura de avaliação de resultado sobre os mesmos. Nesse caso, a figura do atual coordenador de cursos amplia-se para além das exigências do desempenho acadêmico, ou seja, passaria a responder, também, pelo resultado econômico do curso sob sua responsabilidade.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Este capítulo descreve o método utilizado na pesquisa, sua classificação, população e amostra, bem como o relato da trajetória percorrida durante a pesquisa e suas limitações.

#### **3.1 O MÉTODO**

Para Popper, a ciência, ou o conhecimento, começa e termina por problemas. Na visão de Popper (1978, p.14), “[...] não há nenhum conhecimento sem problemas; mas, também, não há nenhum problema sem conhecimento”.

Considerando-se o problema desta pesquisa, optou-se pelo uso do processo de raciocínio indutivo, pois parte-se de dados particulares para inferir uma verdade geral. Lakatos e Marconi (2005, p.86) caracterizam a indução como “[...] um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”.

Para Gil (1999), de acordo com o raciocínio indutivo, a generalização não deve ser buscada em fatores independentes da experiência, mas constatada a partir da observação de casos concretos suficientemente confirmadores dessa realidade. Na mesma linha de Gil (1999) e de Lakatos e Marconi (2005), Martins (2002, p.34) resume que o método indutivo “[...] parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares”. Assim, a pesquisa pode ser caracterizada metodologicamente como indutiva, porque é derivada de um conjunto específico de observações (coletados por meio de questionário) sobre o grau de utilização ou não de algumas práticas de controladoria por IES.

#### **3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

Conhecido o método da pesquisa, passa-se a classificá-la quanto aos seus objetivos, abordagem do problema e procedimentos técnicos.

### 3.2.1 Quanto aos Objetivos

É descritiva, uma vez que se investigou as práticas de controladoria no âmbito das IES, e porque tem como objetivo descrever a utilização nessas instituições por meio do levantamento de opiniões ou percepções dos gestores. Ou seja, é preciso retratar a realidade como ela é sem a interferência do autor.

Gil (2007, p.42) explica que as pesquisas do tipo descritivas “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. O autor relata ainda que uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tal como o questionário.

### 3.2.2 Quanto à Abordagem do Problema

É qualitativa e predominantemente quantitativa. Pode ser considerada predominantemente quantitativa quanto ao tratamento dos dados, porque as respostas obtidas com os questionários foram traduzidas em números e estes tabulados em planilha eletrônica. Em seguida, foram elaboradas tabelas que permitiram classificá-los, quantificá-los e analisá-los, possibilitando inferências sobre as práticas de controladoria utilizadas pelas IES.

Richardson (1999, p.70) destaca que a abordagem quantitativa “[...] caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. O autor menciona ainda que é frequentemente aplicada nos estudos descritivos e representa, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação; possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto às inferências.

Pode ser também considerada qualitativa, quanto as evidências encontradas. Richardson (1999, p.80) ressalta que “[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

### 3.2.3 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Quanto aos procedimentos utilizados, a pesquisa está apoiada na técnica de levantamento, que se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (MARTINS, 2002).

Para Gil (2007, p. 50), nas pesquisas de levantamento, “[...] procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados”. Justifica-se a escolha desse procedimento, porque a pesquisa objetivou a obtenção de opiniões ou percepções de um grupo significativo de gestores representantes da população das IES.

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Esta pesquisa foi realizada com a participação de gestores de instituições privadas de ensino superior estabelecidas no estado de Santa Catarina. Os dados para identificar os participantes foram obtidos, em agosto de 2007, do Cadastro das Instituições de Educação Superior, do INEP (2007). Esse cadastro engloba todas as instituições de ensino superior do Brasil e possibilita consultar as IES por estado. O INEP disponibiliza os seguintes dados de cada instituição: organização acadêmica, categoria administrativa, dirigente principal, endereço da sede, telefone e fax, endereço do correio eletrônico, endereço da página na internet, dados de criação, situação legal atual e lista dos cursos oferecidos. O Cadastro das Instituições de Educação Superior permite extrair listagens nas categorias administrativas públicas e privadas.

O número de IES estabelecidas no estado de Santa Catarina, constantes do Cadastro de Educação Superior, totalizava, na época, 110 instituições, sendo 102 instituições privadas e 8 instituições públicas, conforme apresentado na Tabela 10.

**Tabela 10** – Número de IES Estabelecidas no Estado de Santa Catarina por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Organização Acadêmica	Categoria Administrativa					
	Públicas			Privadas		
	Federais	Estaduais	Municipais	Particulares em sentido estrito	Comunitárias/Confessionais/Filantrópicas	Total
Faculdades	0	0	0	44	5	<b>49</b>
Faculdades de Tecnologias	1	0	0	25	2	<b>28</b>
Institutos Superiores ou Escolas Superiores	0	0	0	11	2	<b>13</b>
Universidades	1	1	3	0	7	<b>12</b>
Centros Universitários	0	0	1	1	3	<b>5</b>
Faculdades Integradas	0	0	0	2	0	<b>2</b>
Centros Federais de Educação Tecnológica	1	0	0	0	0	<b>1</b>
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>83</b>	<b>19</b>	<b>110</b>
Participação %	2,7	0,9	3,6	75,5	17,3	100,0

Fonte: INEP (2007)

Devido ao tema desse estudo estar relacionado com instituições privadas de ensino superior e instituições públicas municipais de ensino superior, foram excluídas da pesquisa as 3 instituições públicas federais e 1 pública estadual. Após essa exclusão, o universo de pesquisa resultou em 106 IES.

Na fase de identificação das IES, foi feito contato telefônico inicial com os gestores responsáveis pela área administrativa-financeira ou com o principal dirigente. O propósito do contato era convidá-los a participar da pesquisa e obter permissão para enviar, posteriormente, uma mensagem para o endereço eletrônico visando o acesso ao questionário eletrônico.

No entanto, quando da fase de identificação da população das IPES, alguns ajustes se fizeram necessários na Tabela 10. Tais ajustes são descritos a seguir.

Os critérios adotados para determinação da população da pesquisa foram: 1) excluir a(s) IMES que não cobrava(m) pelos seus serviços educacionais; 2) agrupar todas as IPES que possuíam o mesmo dirigente principal no cadastro oficial e considerá-las no cômputo da população equivalente a uma entidade; 3) excluir as IPES que não ofereciam curso superior no cadastro oficial do INEP; 4) excluir as IPES cujos gestores alegaram política de não



responder questionários de pesquisa; e 5) excluir as IPES cujos gestores não atenderam aos telefonemas.

O primeiro ajuste referiu-se a uma instituição municipal estabelecida na cidade de São José, que não cobrava pelos seus serviços educacionais, mantendo-se com recursos advindos do Poder Público Municipal. Dada à delimitação dessa pesquisa, optou-se por excluir a referida instituição da população, reduzindo-se a três o número de instituições públicas municipais.

Durante a identificação das instituições que formavam a população, com base no cadastro INEP (2007), percebeu-se que, em algumas instituições, o nome do dirigente principal, endereço da sede, telefone e fax, apareciam repetidas vezes, alterando somente a organização acadêmica da IES, ou seja, uma mesma entidade mantenedora com várias IPES mantidas, tais como: faculdades de tecnologia, faculdades, faculdades integradas, instituto superior ou escola superior e centros universitários.

Os gestores, ao serem perguntados sobre a existência de diferenças na administração dessas IPES, informaram que essa é feita de forma centralizada. Logo, como não há diferença entre as IPES, foi aplicado somente um questionário abrangendo as informações de forma global. Somente a unidade central respondeu o questionário.

Nesse sentido, foram consideradas equivalentes a uma unidade central no cômputo da população da pesquisa, as IPES que operavam nas cidades citadas a seguir:

- a) Guaramirim, operavam no mesmo endereço duas instituições, sendo uma sob a organização acadêmica de faculdade de tecnologia e outra como faculdade, que apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial. Nesse caso e nos casos a seguir, foi enviado somente um questionário para a direção central ou mantenedora.
- b) Florianópolis, quatro faculdades operavam no mesmo endereço, possuindo também um mesmo dirigente. Também, em Florianópolis, uma faculdade e instituto superior ou escola superior operavam no mesmo endereço, com o mesmo dirigente.
- c) Lages, uma faculdade integrada, uma faculdade de tecnologia e seis faculdades operavam no mesmo endereço e apresentavam o mesmo dirigente.
- d) Joinville, operavam no mesmo endereço quatro instituições, sendo uma sob a organização acadêmica de faculdade de tecnologia e três faculdades, que apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.
- e) Indaial, operava um centro universitário e, em Blumenau, funcionava uma faculdade, que também apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.

- f) Chapecó, operava uma faculdade e, na cidade de Xaxim, outra faculdade, que também apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.
- g) Balneário Camboriú, uma faculdade e um instituto superior apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.
- h) Jaraguá do Sul, operavam duas faculdades de tecnologia e, em Joinville, dois institutos superiores ou escolas superiores e uma faculdade de tecnologia, que apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.
- i) São José, dois institutos superiores ou escolas superiores apresentavam o mesmo dirigente no cadastro oficial.
- j) Joinville, cinco faculdades operavam no mesmo endereço.

Verificou-se que 38 IPES estavam sob a direção de 11 dirigentes. Foi considerado, no momento da execução da coleta dos dados, o envio de 11 questionários para esse grupo de gestores. Esse segundo ajuste reduziu em 27 o número das IES classificadas como Privada Particular em Sentido Estrito.

Como terceiro ajuste foram excluídas da população as IPES que não ofereciam curso superior no cadastro oficial do INEP (2007). Nesse sentido, foram excluídas uma faculdade de tecnologia da cidade de Brusque e uma faculdade da cidade de Itapoá, por não possuírem, na época, credenciamento para oferecer cursos superiores. Esse ajuste reduziu duas instituições classificadas como privada particular em sentido estrito.

O quarto ajuste objetivou excluir as IPES cujos gestores alegaram política de não responder a questionários de pesquisas. Isso resultou na eliminação de mais 2 instituições.

No quinto ajuste foram excluídas 7 IPES em que os gestores não atenderam aos telefonemas: uma faculdade estabelecida em Concórdia, uma faculdade estabelecida em Navegantes, uma faculdade estabelecida em São José, uma faculdade estabelecida em Rio do Sul, um instituto superior, uma faculdade e uma faculdade de tecnologia estabelecidas em Blumenau. Após esses ajustes, a população apresentou-se como mostra a Tabela 11:

**Tabela 11** - Seleção da População das IES Privadas e Públicas Municipais Estabelecidas no Estado de Santa Catarina

	Categoria Administrativa			
	Pública Municipal	Privada Particular em sentido estrito	Privada (Comunitária, Confessional ou Filantrópica)	Total
Universo das Instituições Privadas e Municipais de Ensino Superior	4	83	19	<b>106</b>
1º ajuste: instituição municipal que não cobrava pelos seus serviços educacionais	(1)	0	0	<b>(1)</b>
2º ajuste: instituições que possuíam o mesmo dirigente principal ou que operavam no mesmo endereço	0	(27)	0	<b>(27)</b>
3º ajuste: instituições que não ofereciam nenhum curso superior	0	(2)	0	<b>(2)</b>
4º ajuste: instituições que alegaram não responder pesquisas	0	(2)	0	<b>(2)</b>
5º ajuste: instituições em que os gestores não atenderam nossos telefonemas	0	(7)	0	<b>(7)</b>
<b>Total</b> (instituições que aceitaram participar da pesquisa)	<b>3</b>	<b>45</b>	<b>19</b>	<b>67</b>
Participação %	4,4	67,2	28,4	100,0

**Fonte:** Dados da pesquisa

Apresenta-se, na Tabela 11, a população final, ajustada para refletir apenas a quantidade de IES em que os gestores se dispuseram a participar da pesquisa. Dessa forma, a população da pesquisa constituiu-se de 67 IES.

A amostra é composta pelas IES que responderam ao questionário eletrônico. Dos 67 questionários enviados, retornaram 36 respondidos, representando um percentual de respostas da população ajustada de 53,7%. As IES participantes da pesquisa estão localizadas em todas as regiões do estado, sendo elas: Grande Florianópolis, Norte Catarinense, Oeste Catarinense, Serrana, Sul Catarinense e Vale do Itajaí. Com base na localização das IES, fez-se a distribuição por região (Tabela 12).

**Tabela 12** - Localização das IES por Região no Estado

Região	População		Amostra	
	Nº	%	Nº	%
1. Grande Florianópolis	12	17,9	6	16,7
2. Norte Catarinense	16	23,9	4	11,1
3. Oeste Catarinense	11	16,4	8	22,2
4. Serrana	2	3,0	2	5,6
5. Sul Catarinense	9	13,4	7	19,4
6. Vale do Itajaí	17	25,4	9	25,0
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>	<b>36</b>	<b>100,0</b>

Embora a amostra não tenha sido estratificada por região, percebe-se certa uniformidade entre o número populacional e amostral, exceto na região Norte Catarinense, onde se obteve menor índice de retorno dos respondentes da pesquisa (4 em relação a 16).

### 3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Como instrumento de coleta de dados foi adotado um questionário estruturado com questões dicotômicas, abertas e de múltipla escolha. Também se fez uso em várias questões, de uma escala intervalar (ou pontos) conhecida como escala Likert.

Para as questões em que se adotou a escala Likert nas afirmativas, foi atribuído escore numérico de 5 pontos (de 1 a 5), sendo que o escore maior significa uma atitude de maior concordância. Na referida escala, o escore 3 é considerado alternativa neutra, de forma que se o respondente não tiver uma opinião formada, poderá utilizar-se dessa alternativa sem distorcer a fidelidade dos dados (MALHOTRA, 2006).

A escolha recaiu sobre essa técnica de coleta de dados, tendo em vista as vantagens que o questionário oferece conforme entendimento de Marconi e Lakatos (2006, p.98-99): 1) economia de tempo, viagens e obtenção de grande número de dados; 2) abrange uma área geográfica mais ampla; 3) obtenção de respostas mais rápidas e precisas; 4) há menos risco de distorção, pela não influência do pesquisador; 5) há maior liberdade nas respostas em razão do anonimato; e 6) oportuniza ao respondente mais tempo para responder e em hora mais favorável.

Marconi e Lakatos (2006, p.99) também observam as desvantagens que o questionário oferece: 1) porcentagem baixa de retorno dos questionários; 2) grande número de perguntas sem respostas; 3) impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas; 4) o desconhecimento das circunstâncias em que foram preenchidos torna difícil o controle e a verificação; e 5) nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário; invalidando, portanto, as questões.

Para a etapa de qualificação do projeto de pesquisa, foram elaboradas inicialmente 38 perguntas para o questionário, baseadas em Flores (2005), Muraro (2007) e no referencial teórico, a fim de se investigar qual a utilização de práticas de controladoria em Instituições Privadas de Ensino Superior. Naquele momento, dentre as várias sugestões dos professores da

banca, destacam-se a inclusão no questionário das questões sobre o desempenho econômico global (lucro ou prejuízo) e desempenho financeiro global (geração de caixa).

Martins (2002) destaca que, antes da aplicação do instrumento para coleta dos dados, faz-se necessária a seleção de uma amostra piloto para realização do pré-teste do instrumento.

Nessa fase de pré-teste, avaliou-se a abrangência e a compreensão das questões inseridas, certificando-se de sua validade como instrumento de coleta de dados. Isso ocorreu por meio de entrevistas com três executivos responsáveis pela gestão administrativo-financeira de IPES estabelecidas na Região de Porto Alegre - RS.

Nesse sentido, Marconi e Lakatos (2006, p.98-99) recomendam a “[...] aplicação do pré-teste mais de uma vez, tendo em vista o seu aprimoramento e o aumento de sua validade. Deve ser aplicado em populações com características semelhantes, mas nunca naquela que será alvo de estudo”.

Nessa etapa, o questionário foi apresentado para leitura e crítica por parte do gestor. Esse processo permitiu verificar a ordem, a redação e a codificação das questões. Ao final, esse processo ofereceu uma verificação aproximada da validade do questionário como instrumento de coleta de dados.

O instrumento de coleta de dados pode ser encontrado na íntegra no Apêndice A.

### 3.5 EXECUÇÃO DA COLETA DE DADOS

Inicialmente, o questionário foi formatado para ser enviado por correio comum com postagem de retorno paga. Entretanto, optou-se por questionário-eletrônico, disponibilizado na internet como veículo de levantamento.

A escolha recaiu sobre questionário-eletrônico em detrimento ao questionário enviado por correio comum, por ser mais rápido e o acesso ao mesmo pode ser controlado por senha, possibilitando uma pequena garantia que somente os respondentes qualificados acessassem o questionário de acordo com instruções específicas. Para Hair *et al.* (2005), os respondentes devem ser contatados e solicitados a participar da pesquisa, recebendo, então, uma senha personalizada. O autor destaca ainda que esse tipo de levantamento é mais oneroso devido aos custos de programação do sítio na internet, se comparado com os levantamentos por correio eletrônico, por exemplo.

No início de outubro de 2007, adquiriu-se o registro de domínio com vistas a criação e uso de um sítio, denominado [www.jadir.pro.br](http://www.jadir.pro.br). O questionário foi usado para o desenvolvimento de um *software* posteriormente disponibilizado nesse sítio, a fim de permitir o acesso pelos respondentes da pesquisa.

Devido aos custos e às dificuldades operacionais para a realização de uma pesquisa envolvendo IES estabelecidas em diferentes regiões geográficas do estado de Santa Catarina, adotou-se, no processo de coleta de dados, o telefone e o correio eletrônico, para os contatos e esclarecimento de dúvidas com os gestores, e internet, onde se disponibilizou o questionário eletrônico para os respondentes.

Na primeira quinzena de outubro de 2007 o questionário foi programado e implantado no sítio. Nesse período ele foi testado por várias vezes quanto à eficácia de seu funcionamento. A partir da segunda quinzena de outubro de 2007, iniciou-se os contatos telefônicos prévios com os gestores das IES, para posterior remessa do questionário via correio eletrônico.

Logo após o telefonema, era enviada uma mensagem para o endereço eletrônico do gestor contendo, em anexo, carta de apresentação da UNISINOS (Anexo A) e, no corpo da mensagem, a primeira correspondência enviada (Apêndice B). Essa primeira etapa durou até o final de novembro de 2007.

Sempre que um respondente acessava o mencionado sítio, assinalava as alternativas de resposta e acionava o botão “enviar questionário”. A resposta, no formato do questionário, era então transmitida à base de dados. Para o endereço eletrônico [jadir.rd@gmail.com](mailto:jadir.rd@gmail.com), era enviada uma mensagem informando que o questionário com determinado código havia sido respondido. Até o final de novembro de 2007 recebeu-se 20 respostas ou cerca de 29% do total de correspondências enviadas.

O processo da segunda remessa durou até o final de dezembro de 2007, período em que se priorizou os telefonemas para os gestores que ainda não haviam respondido a pesquisa. Enviou-se, via correio eletrônico, a segunda correspondência (Apêndice C) solicitando que participassem da pesquisa.

No dia 30 de novembro de 2007, recebeu-se o apoio da Presidência da AMPESC<sup>6</sup> conforme correspondência (Anexo B). Também foi recebida a relação dos endereços eletrônicos dos dirigentes das IES associadas à AMPESC, onde se interagiu com os mesmos e se conseguiu o maior número de respondentes possíveis. Entre o final de novembro e o final

---

<sup>6</sup> AMPESC - Associação de Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina, estabelecida em Florianópolis – SC. A instituição tinha, em 30 de novembro de 2007, 41 IPES associadas.

de dezembro de 2007, recebeu-se mais 15 respostas, totalizando 35, ou 50,7% do total de correspondências enviadas.

No início de 2008 efetuou-se a verificação dos questionários cujas respostas apresentaram contradições, uma vez que o questionário continha encadeamento entre algumas questões. Telefonou-se e encaminhou-se mensagens eletrônicas para aqueles gestores que não entenderam ou não seguiram as instruções. Foram 7 os casos desse tipo. Também se tentou telefonar para dois gestores que haviam informado parcialmente os dados do Bloco 2 do questionário (dados da IES e perfil do respondente), a fim de se obter as informações faltantes. Mesmo sem êxito no contato, optou-se pela não eliminação desses respondentes, haja vista que os mesmos seguiram as instruções do Bloco 1 do questionário.

Após novo contato com os gestores que não haviam respondido o questionário, recebeu-se mais 1 questionário, completando 36 no total ou 53,7% do total dos 67 enviados. No final de janeiro de 2008 encerrou-se a fase de coleta de dados.

### 3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para o tratamento dos dados utilizou-se as técnicas estatísticas de distribuição de frequência, média e desvio-padrão. Também foi utilizada a tabulação cruzada para examinar a associação entre variáveis. De acordo com Malhotra (2006, p.440), a técnica estatística da tabulação cruzada “[...] descreve duas ou mais variáveis simultaneamente e origina tabelas que refletem a distribuição conjunta de duas ou mais variáveis com um número limitado de categorias ou valores distintos”.

Para verificar a força de associação entre as variáveis métricas do questionário (questões com escala de Likert de 5 pontos), usou-se o coeficiente de correlação de Pearson. Conforme Hair Jr. *et al.* (2005, p.311), “[...] as variáveis estão associadas quando exibem covariação. A covariação existe quando uma variável coerente e sistematicamente muda em relação a outra variável”. Para os autores, coeficientes maiores indicam uma alta covariação e uma forte relação. Coeficientes menores indicam pouca covariação e uma fraca relação entre as variáveis, de acordo com as seguintes regras (Tabela 13):

**Tabela 13 -** Regras Práticas sobre o Valor do Coeficiente de Correlação

<b>Variação do coeficiente</b>	<b>Força de associação</b>
$\pm 0,91$ e $\pm 1,00$	Muito forte
$\pm 0,71$ e $\pm 0,90$	Alta
$\pm 0,41$ e $\pm 0,70$	Moderada
$\pm 0,21$ e $\pm 0,40$	Pequena mas definida
$\pm 0,01$ e $\pm 0,20$	Leve, quase imperceptível

Fonte: Hair *et al.* (2005, p.312)

Conforme Hair *et al.* (2005), os coeficientes de correlação entre  $\pm 0,91$  e  $\pm 1,00$  são considerados “muito fortes”. Ou seja, a covariância decididamente é compartilhada entre as duas variáveis que estão sendo examinadas. Para o cálculo do coeficiente de correlação de Pearson, foi utilizado o *software Statistical Package for Social Sciences for Windows* (SPSS), versão 14.0.

### 3.7 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

É relevante mencionar que as estratégias adotadas para realizar a pesquisa impõem limitações quanto ao uso futuro dos dados. A primeira concerne à escolha do método descritivo, visto que o poder de generalização é limitado, restringindo-se os resultados à amostra pesquisada. Desse modo, não se pode inferi-los para as demais IES estabelecidas no ou fora do estado de Santa Catarina.

A segunda refere-se à análise dos dados obtidos. Eles são válidos para as práticas de controladoria selecionadas, porém são limitados ao espaço temporal considerado, não se assegurando que em um outro momento as respostas sejam as mesmas.

Por fim, o foco da pesquisa esteve concentrado nos gestores de nível hierárquico superior, por terem uma visão sistêmica da IES e das práticas de controladoria. Contudo, não se teve controle sobre a qualidade e a adequacidade das respostas.



## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo destina-se a descrever e analisar os dados coletados por meio da pesquisa de campo junto às IES estabelecidas no estado de Santa Catarina. Os dados foram descritos e analisados com o objetivo de investigar as práticas de controladoria adotadas no processo de gestão, segregando as IES por categoria administrativa e por organização acadêmica.

Esta seção é iniciada com a apresentação da caracterização das IES pesquisadas e do perfil dos respondentes. Na seqüência, faz-se a identificação das práticas de controladoria por categoria administrativa (privadas particulares *versus* privadas comunitárias/confessionais/filantrópicas e públicas municipais) e por organização acadêmica (universitárias *versus* não-universitárias).

Para fins de descrição e análise de dados quanto a categorias administrativas, as IES sem fins lucrativos privadas comunitárias/confessionais/filantrópicas (C/C/F/PM), conforme classificação do INEP (2007), foram agrupadas juntamente com as instituições públicas municipais, que totalizaram 15 IES, sendo: 3 instituições públicas municipais, 5 instituições filantrópicas, 4 instituições comunitárias, 2 instituições comunitárias/filantrópicas e 1 instituição confessional/filantrópica.

Esse agrupamento se justifica, tendo em vista dois motivos: (1) as IES públicas municipais mimetizam as IES comunitárias (conforme seção 2.1.1 deste estudo); (2) o INEP divulga as informações do ensino superior, totalizando os dados em uma única categoria administrativa denominada comunitárias/confessionais/filantrópicas.

O detalhamento dos dados por categoria administrativa e por organização acadêmica das IES possibilita sua comparação com pesquisas já realizadas, bem como a análise da adequação à literatura que trata de práticas de controladoria adotadas no processo decisório. Os dados também foram analisados buscando-se o cruzamento entre as variáveis que compõem as questões pesquisadas.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS IES PESQUISADAS

Antes de proceder a análise da utilização das práticas de controladoria pelas IES pesquisadas, faz-se necessário delinear o perfil destas. Entende-se que esse perfil possibilita a

inferência, com maior acurácia, sobre a utilização de processos e ferramentas de gestão das IES. Na seqüência, são apresentados os elementos identificados como caracterizadores das IES pesquisadas.

#### 4.1.1 Localização das IES por Região no Estado

As IES cujos gestores que participaram da pesquisa, estão localizadas em todas as regiões do estado, conforme atestam os dados da Tabela 14.

**Tabela 14** - População e Amostra por Região no Estado

Região	População		Amostra por Categoria Administrativa					
			Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1. Grande Florianópolis	12	17,9	6	28,6	0	0,0	6	16,7
2. Norte Catarinense	16	23,9	3	14,3	1	6,7	4	11,1
3. Oeste Catarinense	11	16,4	4	19,0	4	26,7	8	22,2
4. Serrana	2	3,0	1	4,8	1	6,7	2	5,6
5. Sul Catarinense	9	13,4	3	14,3	4	26,7	7	19,4
6. Vale do Itajaí	17	25,4	4	19,0	5	33,2	9	25,0
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>36</b>	<b>100,0</b>

Embora não se tenha planejado a estratificação da amostra por região do estado, percebe-se certa uniformidade entre o número populacional e amostral, exceto a região Norte Catarinense. Comparando-se a amostra de 53,7% (36 / 67), utilizada na pesquisa em relação à população, pode-se considerar que a representatividade é alta.

#### 4.1.2 Amostra por Categoria Administrativa versus Organização Acadêmica

Solicitou-se aos respondentes que indicassem a categoria acadêmica das IES. Desse modo, as instituições foram agrupadas em universitárias e não-universitárias. As universidades e centros universitários foram denominados instituições “universitárias” e as faculdades integradas, faculdades, institutos superiores ou escolas superiores e os centros de educação tecnológica foram denominados instituições “não-universitárias”. Tal divisão foi fundamentada na seção 2.1.2 deste estudo.

**Tabela 15** - Categoria Administrativa *versus* Organização Acadêmica

Organização Acadêmica	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Universitárias	1	4,8	12	80,0	13	36,1
Não-universitárias	20	95,2	3	20,0	23	63,9
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>36</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 15 mostram maior participação do grupo das não-universitárias, representando 63,9% da amostra. Por meio de tabulação cruzada, nota-se que 80% do grupo das universitárias pertencem às categorias administrativas das IES comunitárias/confessionais/filantrópicas/públicas municipais (C/C/F/PM), portanto, elas não estão direcionadas à obtenção de lucro com a atividade (ou distribuição de lucro).

As Privadas Particulares (PP) têm presença quase que total no grupo das não-universitárias com 95,2% (Tabela 15). Essa informação, combinada com os dados da Tabela 2 (seção 2.1.2.2 deste trabalho), evidencia um forte entendimento de que, após a abertura de mercado (pós LDB), o grupo das PP cresceu em número de IES e que elas posicionaram-se majoritariamente como não-universitárias. Outro elemento que pode contribuir para isso, como pode ser visto na Tabela 16, exibida a seguir, é o fato de que as PP têm datas de criação mais recentes. Portanto, dadas as menores exigências perante o MEC, as PP buscaram consolidar-se no mercado, nesta última década, como instituições não-universitárias.

É possível que dado o menor grau de exigência perante o MEC, o grupo das não-universitárias tenha buscado consolidar-se com base na estratégia de liderança em custos. A ênfase dada sobre liderança em custos pode ser observada na pesquisa realizada no Estado de Santa Catarina por Bahiense (2002). Esse autor demonstrou que o custo operacional das não-universitárias é 40% menor que o das universidades.

#### 4.1.3 Ano de Criação das IES por Categoria Administrativa

Com base nos dados coletados, procedeu-se o agrupamento e a distribuição das IES em 5 faixas de ano de criação, conforme Tabela 16.

**Tabela 16** - Ano de Criação das IES por Categoria Administrativa

Faixas por ano de criação das IES	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Faixa 1 - (até 1969)	1	4,8	6	40,0	7	19,4
Faixa 2 - (1970 a 1979)	1	4,8	3	20,0	4	11,1
Faixa 3 - (1980 a 1989)	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Faixa 4 - (1990 a 1999)	4	19,0	4	26,7	8	22,2
Faixa 5 - (2000 a 2007)	15	71,4	2	13,3	17	47,3
<b>Total</b>	21	100,0	15	100,0	36	100,0

**Fonte:** Dados da pesquisa

Quanto ao ano de criação das IES, verifica-se que 71,4% das instituições PP foram constituídas a partir do ano 2000. Já as instituições C/C/F/PM foram constituídas, na sua maioria (60%), até o final da década de 1970.

Com base na amostra pesquisada, verifica-se na Tabela 16 que, durante a década de 1980, não houve expansão do número de IES, evidenciando-se, assim, um período de estabilização nessa década. Uma possível explicação pode ser encontrada na pesquisa realizada por Pereira (2003, p.32), em que o autor comenta que a década de 1980 foi marcada pela crise econômica da “Década Perdida”, caracterizada pelo elevado endividamento externo do país e pelas incertezas criadas pelos altos índices de inflação, que acabaram por refletir também no ensino superior. Com isso, “o número de inscritos em exames vestibulares baixou de 1,8 milhões em 1980 para 1,5 milhões em 1985, retornando a 1,8 milhões somente em 1989”.

Pereira (2003) observa que o número de matrículas nas IES aumentou apenas 8,6% na década de 1980, saltando de 885.054 em 1980 para 961.455 em 1990, sendo que, em 1985, apenas 810.929 alunos estavam matriculados no ensino superior privado. Em relação a essa década, percebe-se a oscilação no número de IES privadas no Brasil, conforme assinala Pereira (2003), pois, com 682 IPES existentes no ano de 1980, esse número foi reduzido, em 1985, para 626 e aumentado para 696 em 1990.

#### 4.1.4 Dados Gerais das IES por Categoria Administrativa

Solicitou-se aos respondentes que indicassem o número de cursos de graduação e pós-graduação, bem como o número de professores, funcionários, alunos e unidades ou *campis*. Essas informações estão resumidas na Tabela 17. Duas PP da Região da Grande Florianópolis

não forneceram dados de professores e funcionários e uma delas também não forneceu o número de alunos.

**Tabela 17 -** Dados Gerais das IES por Categoria Administrativa

IES em números	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Quantidade	Média	Quantidade	Média	Quantidade	Média
Cursos de graduação	142	7,1	491	32,7	633	18
Cursos de pós-graduação ( <i>Lato sensu</i> )	138	6,9	387	25,8	525	15
Cursos de pós-graduação ( <i>Stricto sensu</i> )	0	0,0	35	2,3	35	1,0
Professores	1.391	73	8.551	570	9.942	292
Funcionários (inclusive professores)	2.005	106	11.293	753	13.298	391
Alunos (graduação e pós-graduação)	28.509	1.425	159.452	10.630	187.961	5.370
Campi/Unidade(s)	29	1,4	52	3,5	81	2,3

**Fonte:** Dados da pesquisa

A coluna “média” da Tabela 17, representa a divisão da quantidade pela amostra pesquisada (Tabela 14). De forma geral, pode-se afirmar que as C/C/F/PM têm mais alunos (32,7 cursos de graduação em média), mais professores (570 em média), mais *campi* (3,5 em média) e que são mais antigas. Elas também possuem maior atuação em pós-graduação *stricto sensu*, ratificando as análises da seção 4.1.2. Já as instituições PP são mais jovens, menores e operam com estruturas mais enxutas em número médio de unidades (1,4 em média) e estão focadas para o ensino de graduação e pós-graduação *lato sensu*.

Com a finalidade de possibilitar uma interpretação diferenciada dos dados derivados da Tabela 17, foram calculados indicadores com base na amostra participante da pesquisa, conforme Tabela 18.

**Tabela 18 -** Indicadores das Gerais das IES por Categoria Administrativa

Indicadores das IES	Privadas Particulares	C/C/F/PM	Total
a) Alunos graduação e pós-graduação <i>versus</i> Professores	20,5	18,6	18,9
b) Professores <i>versus</i> Funcionários administrativos	2,3	3,1	3,0
c) Alunos graduação e pós-graduação <i>versus</i> Funcionários administrativos	46	58	56
d) Alunos graduação e pós-graduação <i>versus</i> Cursos de graduação e pós-graduação	102	175	158
e) Alunos de graduação e pós-graduação <i>versus</i> Campi/unidade	983	3.066	2.321
f) Cursos de graduação e pós-graduação <i>versus</i> Campi/unidade	9,7	17,6	14,7

**Fonte:** Dados da pesquisa

A interpretação desses indicadores (Tabela 18) revela que a relação é de 1 professor para, aproximadamente, 19 alunos, existindo pouca diferença entre as categorias. Na

seqüência, percebe-se que as C/C/F/PM possuem maior número de cursos por campi (17), maior número de alunos por campi (3.066) e maior número de alunos por curso (175). Dessa forma, elas necessitam de mais funcionários administrativos para suas atividades (58) muito provavelmente por causa das exigências legais, estando com pequena desvantagem quando comparadas às PP, tendo em vista que nestas a relação é de 1 funcionário administrativo para cada 46 alunos. As possibilidades de inferências mais detalhadas e qualitativas quanto aos indicadores apresentados poderiam ser ampliadas se a coleta de dados fosse apoiada, por exemplo, pela técnica de entrevistas, porém esse não foi o caso dessa pesquisa.

Esses poucos exemplos de indicadores, exibidos na Tabela 18, podem ser úteis aos gestores para fins de comparação com outras IES do mercado. Contudo, recomenda-se que a utilização, bem como a interpretação dos mesmos, deve ser considerada no conjunto das particularidades (características) das IES, sob pena de se tornarem apenas “números isolados”.

Uma idéia das particularidades existentes perante as transformações pelas quais passa o mercado de ensino superior, pode ser encontrada na matriz de posicionamento (Quadro 4, seção 2.1.4) proposta por Freitas (2006). Essa matriz, além de descrever características relacionadas à organização acadêmica e à categoria administrativa, também aborda o posicionamento das IES, como por exemplo: privadas de massa, privadas de nicho, privadas de grande tradição e públicas.

Cabe ressaltar que os dados do tópico 4.1 são importantes, porque indicam que a amostra representa instituições de porte significativo, abrangendo todas as regiões do estado de Santa Catarina. Percebe-se, também, que algumas IES foram constituídas ainda na década de 1960 e muitas outras constituídas recentemente após o advento da LDB.

#### 4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Solicitou-se aos respondentes que indicassem o cargo ocupado, tempo de atuação na IES e no cargo, bem como a formação superior (graduação e pós-graduação). O questionário foi endereçado, preferencialmente, ao responsável pela gestão administrativo-financeira da IES e cada gestor recebeu uma senha de acesso. Os dados da Tabela 19 mostram que outros gestores também participaram da pesquisa, tendo havido delegação da tarefa no preenchimento do questionário.

Dentre os respondentes classificados como “Outros”, tem-se dois Diretores de educação/ensino, dois Coordenadores de curso e, em menor quantidade, um Assessor financeiro, um *Controller* e um Presidente.

**Tabela 19** - Cargos Ocupados pelos Respondentes da Pesquisa

Cargos ocupados pelos respondentes	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Diretor Adm. ou Pró-Reitor de Adm.	2	9,5	8	53,4	10	27,8
Reitor ou Diretor geral	4	19,0	2	13,3	6	16,7
Diretor Financeiro	3	14,3	2	13,3	5	13,9
Coordenador Adm. ou Coord. Financeiro	3	14,3	2	13,3	5	13,9
Superintendente	3	14,3	0	0,0	3	8,3
Outros	6	28,6	1	6,7	7	19,4
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>36</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Em seguida, solicitou-se aos respondentes que informassem o “tempo de atuação na IES” e o “tempo de atuação no cargo”. A amostra, em relação a essas duas variáveis, foi de 35 gestores (97,2% da amostra), visto que um deles não informou o tempo de atuação.

Fazendo-se uma interpretação conjunta da Tabela 20, que está apresentada na seqüência, com a Tabela 16 (Ano de criação da IES), pode-se inferir que o tempo de atuação dos respondentes nas PP está concentrado nos últimos 10 anos (85%). Esse aspecto é justificado pelo fato de as PP terem sido criadas mais recentemente na última década, fruto da abertura de mercado a essa categoria. Pode-se perceber ainda que as C/C/F/PM, por serem mais antigas, contam com 40% dos gestores que “atuavam na IES” entre 16 a 32 anos.

Na Tabela 20, nota-se também que a maioria dos respondentes “ocupa o cargo” há menos de 6 anos em ambas as categorias. Após análise interna dos questionários, percebeu-se que os respondentes que estão há mais tempo nos cargos são aqueles que exercem funções técnico-administrativas, principalmente, Diretores Financeiros e Coordenadores Financeiros. Funções como Reitor, Diretor Geral e Pró-Reitores são ocupadas há menos tempo, possivelmente por se tratarem de funções eletivas, com tempo determinado de duração e maior rotatividade nos cargos. Bersch (2003) e Kelm (2003) observam que a rotatividade nos cargos da alta administração é uma característica das IES comunitárias, agrupadas nesta pesquisa como C/C/F/PM.

**Tabela 20** - Tempo de Atuação dos Respondentes na IES e no Cargo

Tempo de atuação	Na IES				No Cargo			
	PP		C/C/F/PM		PP		C/C/F/PM	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Faixa 1 (até 2 anos)	3	15,0	2	13,4	4	20,0	5	33,3
Faixa 2 (3 a 4 anos)	5	25,0	3	20,0	5	25,0	5	33,3
Faixa 3 (5 a 6 anos)	4	20,0	0	0,0	3	15,0	3	20,0
Faixa 4 (7 a 10 anos)	5	25,0	2	13,3	6	30,0	0	0,0
Faixa 5 (11 a 15 anos)	2	10,0	2	13,3	0	0,0	1	6,7
Faixa 6 (16 a 32 anos)	1	5,0	6	40,0	2	10,0	1	6,7
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Na seqüência, solicitou-se informações sobre a formação acadêmica de graduação dos respondentes. Os dados informados por 20 respondentes das PP e 15 das C/C/F/PM (97,2% da amostra) constam na Tabela 21. Foram agrupados como “Outros cursos de graduação” os seguintes casos: (a) nas C/C/F/PM, foram 4 respondentes que são: Engenharia Elétrica; Filosofia; Engenharia Química/Análise de Sistemas; e Direito/Pedagogia/Filosofia; (b) nas PP, foram dois respondentes: um em Engenharia Civil e outro em Matemática.

**Tabela 21** - Formação Acadêmica dos Respondentes (Graduação)

Formação acadêmica dos respondentes – Graduação	PP		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Ciências Contábeis	6	30,0	3	20,0	9	25,7
Administração de Empresas	2	10,0	3	20,0	5	14,3
Ciências Econômicas	2	10,0	2	13,3	4	11,4
Ciências da Computação	4	20,0	0	0,0	4	11,4
Administração e Direito	2	10,0	1	6,7	3	8,6
Pedagogia	2	10,0	0	0,0	2	5,7
Administração de Empresas, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas	0	0,0	2	13,3	2	5,7
Outros cursos de graduação	2	10,0	4	26,7	6	17,2
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>35</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Em seguida, solicitou-se informações sobre a formação acadêmica de pós-graduação dos respondentes. Dois gestores das PP e um das C/C/F/PM não informaram se possuíam ou não cursos de Pós-Graduação. Assim, os dados informados por 19 respondentes das PP e 14 das C/C/F/PM (91,7% da amostra) estão apresentados na Tabela 22. Foram agrupados como “Outros cursos de Pós-Graduação (*Lato Sensu*)” os seguintes casos: (a) nas PP, uma com formação em Ciências da Computação; (b) nas C/C/F/PM, um com cursos na área de Química/Estatística/Economia Industrial e outro em Automação Industrial.



Também na Tabela 22, evidencia-se que o número de indicações quanto à quantidade de cursos de pós-graduação informados pelos respondentes, é superior à amostra de 14 nas C/C/F/PM, totalizando 20 cursos de Pós-Graduação. Cabe destacar que alguns gestores informaram possuir mais de uma pós-graduação. Um gestor, por exemplo, informou a titulação de Mestrado e duas de Pós-Graduações *Lato Sensu*.

**Tabela 22** - Formação Acadêmica dos Respondentes (Pós-Graduação)

Formação acadêmica dos respondentes: pós-graduação	PP		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Doutorado em Engenharia de Produção	1	5,0	0	0,0	1	2,5
Doutorado em Direito	0	0,0	1	5,0	1	2,5
Mestrado em Administração	2	10,0	1	5,0	3	7,5
Mestrado em Ciências Contábeis	0	0,0	2	10,0	2	5,0
Mestrado em Engenharia de Produção	2	10,0	0	0,0	2	5,0
Pós-Graduação ( <i>Lato Sensu</i> ) na área de Gestão Empresarial	5	25,0	7	35,0	12	30,0
Pós-Graduação ( <i>Lato Sensu</i> ) em Controladoria e Finanças	3	15,0	7	35,0	10	25,0
Pós-Graduação ( <i>Lato Sensu</i> ) em Gestão escolar ou Gestão de sistemas educacionais	5	25,0	0	0,0	5	12,5
Não possui Pós-Graduação	1	5,0	0	0,0	1	2,5
Outros cursos de Pós-Graduação ( <i>Lato Sensu</i> )	1	5,0	2	10,0	3	7,5
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>	<b>40</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados sobre a formação acadêmica de graduação e pós-graduação dos respondentes da pesquisa são relevantes porque indicam que a maioria pôde ter conhecimentos sobre práticas de controladoria, contribuindo para a validade dos dados informados nos questionários. Isso porque 65,7% dos gestores (Tabela 21) possuem graduação na Área das Ciências Sociais Aplicadas, como é o caso da Administração de Empresas, das Ciências Contábeis e das Ciências Econômicas. Cabe destacar que dois respondentes informaram possuir esses três cursos de graduação.

Os dados da Tabela 22 reafirmam esse acesso. Isso se comprova porque, agrupando-se os respondentes que informaram ter Doutorado em Engenharia de Produção, Mestrado em Administração, Mestrado em Ciências Contábeis, Mestrado em Engenharia de Produção, Pós-Graduação (*Lato Sensu*) na área de Gestão Empresarial e Controladoria e Finanças, tem-se 65,0% dos respondentes nas PP com uma ou mais pós-graduações nessas áreas. O mesmo ocorreu com 85,0% dos respondentes das C/C/F/PM.

Essa informação sobre a formação de pós-graduação dos respondentes (Tabela 22) contraria alguns autores (NOGACZ, 2003; BRAGA, MONTEIRO, 2005; GARCIA, 2006)

que ressaltam que os gestores das IES são desprovidos de conhecimentos de gestão de organizações ou que são pouco afeitos aos avanços da ciência da gestão.

No entanto, verifica-se que gestores que não seguem o perfil de formação das Ciências Sociais Aplicadas, com formação na área do Direito, Gestão Escolar/Educação - Gestão de Sistemas Educacionais e Outros cursos de pós-graduação (Ciências da Computação, Química/Estatística/Economia Industrial e Automação Industrial), ocupam os seguintes cargos: Reitor, Diretor Administrativo, Gerente Administrativo, Pró-Reitor de Administração e Diretor da Faculdade. Os cargos de Reitor, com formação no Direito, de Pró-Reitor de Administração, com formação em Química/Estatística/Economia Industrial e o de Diretor da Faculdade, com formação em Automação Industrial, são ocupados há menos tempo, coincidindo provavelmente com o período eletivo. Trata-se justamente de gestores que exercem cargos de maior relevância nas IES.

Os respondentes que têm formação nas áreas de Ciências Sociais Aplicadas são gestores que na sua maioria não dependem de cargo eletivo. Exercem funções de direção, mas são poucos que respondem diretamente pela IES como o Reitor, o Pró-Reitor e o Superintendente. Diante da diversidade de formação acadêmica dos respondentes, bem como da sua variabilidade, verifica-se que a fundamentação teórica se confirma parcialmente, tendo em vista que uma parcela dos gestores que está à frente das IES, com os cargos mais relevantes, não possui formação específica de gestão. Também, verifica-se, na análise interna dos questionários, que a maioria dos cargos que exigem técnicas mais apuradas de gestão, como por exemplo, Diretores Financeiros e Coordenadores Administrativos, são ocupados por profissionais que estão há mais tempo no cargo.

Na seqüência, buscou-se identificar algumas características do ambiente das IES relacionadas à concorrência, disputa por preço, combate à evasão e fontes de receita.

#### 4.3 AMBIENTE DAS IES

Para análise descritiva dos dados, segregou-se o questionário em vários conjuntos de variáveis. O primeiro conjunto refere-se a 7 questões ligadas ao ambiente das IES, conforme Tabelas 23, 24, 25, 26 e 27, exibidas a seguir.

Para a obtenção de dados, foram aplicadas como medidas estatísticas a média e o desvio-padrão, utilizando-se as funções “MÉDIA” e “DESVPAD”, respectivamente, do

software MS-Excel, para as questões em que se adotou a escala Likert de 5 pontos nas afirmativas.

#### 4.3.1 Concorrência e Preços no Ambiente das IES

Na Tabela 23 estão apresentadas as respostas dos respondentes acerca da concorrência e preços no ambiente das IES.

**Tabela 23** - Concorrência e Preços no Ambiente das IES por Categoria Administrativa

Concorrência e Preços	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio-Padrão
<b>1) A concorrência no seu ambiente é acentuada</b>							
Privadas Particulares	76,2%	19,0%	0,0%	4,8%	0,0%	4,67	0,73
C/C/F/PM	60,0%	33,3%	6,7%	0,0%	0,0%	4,53	0,64
<b>2) Em seu ambiente (Região), existe disputa com base de preços de mensalidades</b>							
Privadas Particulares	66,7%	23,7%	4,8%	4,8%	0,0%	4,52	0,81
C/C/F/PM	66,7%	33,3%	0,0%	0,0%	0,0%	4,67	0,49
<b>3) Os preços são reduzidos para aqueles cursos oferecidos em turnos diferentes</b>							
Privadas Particulares	9,5%	47,7%	33,3%	0,0%	9,5%	3,48	1,03
C/C/F/PM	6,8%	33,3%	13,3%	13,3%	33,3%	2,67	1,45

Fonte: Dados da pesquisa

A coluna média, indica o escore numérico médio de 1 a 5 pontos, atribuído pelos respondentes da pesquisa.

Em relação à percepção quanto à concorrência, os dados foram coletados em resposta à seguinte questão: “A concorrência no seu ambiente é acentuada?”

Na variável 1 (Tabela 23), tanto os respondentes das PP como das C/C/F/PM crêem que há concorrência acentuada no ambiente. Percebe-se que nas PP há um maior grau de concordância. De forma geral, as duas categorias PP e C/C/F/PM apresentam médias elevadas, ratificando a existência de concorrência acirrada no setor, aspecto enfatizado por Franco (2003), Monteiro e Braga (2003), Loch e Reis (2004), Lobo (2006), Garcia (2006) e Silva, Beuren e Silveira (2007).

Ainda na variável 1, 33,3% dos respondentes das C/C/F/PM concordam parcialmente com a concorrência acirrada. Embora a amostra seja reduzida, buscou-se, em análise interna dos questionários, uma explicação para essa percepção dos respondentes. Desse modo,

constatou-se que as C/C/F/PM em que há concordância total de 60% quanto à concorrência, são aquelas com maior número de cursos de graduação, sendo 9 IES com média de 40 cursos de graduação. Já as 5 IES cuja concordância é parcial (33,3%), têm, em média, 25 cursos de graduação. Embora se tenha que ter cuidado com esse tipo de análise, provavelmente o número de cursos seja um dos fatores que influencia nessa variável.

Infere-se que nas C/C/F/PM com um *portfólio* maior em número de cursos de graduação, crê-se, com maior grau de concordância, existir concorrência acirrada. Nas PP, essa relação entre a quantidade de cursos não pode ser percebida por apresentarem um número médio de 7,4 cursos de graduação.

Na seqüência, os dados foram coletados em resposta à seguinte questão: “Em seu ambiente (Região), existe disputa com base de preços de mensalidades?”

Os dados da variável 2 (Tabela 23) mostram em ambas há concordância de que existe disputa baseada em preços de mensalidades. Em relação a esse ponto, nas C/C/F/PM houve maior grau de concordância. É relevante citar que Silva, Beuren e Silveira (2007), por meio de pesquisa exploratória, realizada em 5 IES, sendo 1 universidade, 1 centro universitário e 3 faculdades, verificaram como se caracteriza a concorrência entre as IES estabelecidas na Região do Vale do Itajaí, estado de Santa Catarina.

Silva, Beuren e Silveira (2007) constataram que, apesar da universidade oferecer melhor infra-estrutura, corpo docente qualificado, atividades de pesquisa já estruturadas, entre outras vantagens ao aluno, o valor cobrado nas mensalidades é muito considerado pelo aluno no momento da escolha da instituição em que irá realizar o curso de graduação. Parece que o preço é mais determinante do que a qualidade do ensino. Esses autores constataram que a concorrência consegue operar com mensalidades entre 20% a 25% menores que a universidade.

Visando identificar a existência nas IES de práticas para maximizar a utilização das instalações físicas (principalmente as salas de aula), ofertando cursos em turnos matutinos e vespertinos, por exemplo, com descontos no preço das mensalidades, foi formulada a seguinte questão: “Os preços são reduzidos para aqueles cursos oferecidos em turnos diferentes?”

Essa questão se deve ao fato de que, no setor de ensino superior privado, grande parte dos cursos são ofertados no turno noturno, com previsível ociosidade na estrutura física nos turnos diurnos (salas de aula). Os dados do ano de 2006 divulgados pelo INEP (2007a), revelam que em Santa Catarina, 73,4% das matrículas estão concentradas no turno noturno e 26,6% nos turnos diurnos.

Os dados das respostas à variável 3 (Tabela 23) mostram que a diferença de percepção se acentua. Enquanto nas PP há um grau de concordância maior (cerca de 57%), nas C/C/F/PM há discordância em grau maior com 46,6%. Ao mesmo tempo em que se percebe um alto grau de discordância nas C/C/F/PM, constata-se, também, um percentual igualmente elevado (40%) de concordância. Nesse sentido, evidencia-se a falta de consenso em relação à redução de preços para cursos oferecidos em turnos diferentes. Tomando-se por base o número médio de *campi* apresentados na Tabela 17, pode-se inferir que as PP, por apresentarem menor número de unidades ou *campi* e menor número médio de cursos, revelam-se mais agressivas em relação à utilização da estrutura física. As C/C/F/PM, por serem maiores em número de unidades ou *campi*, crêem ser menos agressivas nessa prática.

O alto grau de discordância nas C/C/F/PM pode ter relação com os dados da Tabela 18, na qual 80% são instituições universitárias e nas PP apenas 4,8% são universitárias. Em sua pesquisa, Bahiense (2002) constatou que as universitárias operavam com custos mais elevados que as não universitárias. Essa diferença também foi constatada por Silva, Beuren e Silveira (2007) com referência ao valor de mensalidades. Com base nesses elementos, pode-se inferir que as C/C/F/PM, mesmo com maior estrutura física em número de *campi*, mas que, por serem em sua maioria instituições universitárias e com prováveis estruturas de custos mais elevadas, têm pouca margem para adotar a prática de concessão de descontos para cursos ofertados em turnos diferentes.

#### **4.3.2 Causas da Evasão nos Cursos**

Visando identificar o tratamento dado à questão da evasão nos cursos, foi formulada a questão: “Na Instituição existe programa profissionalizado de combate à evasão nos cursos?” É relativa à identificação do motivo de saída do aluno do seu curso de origem, sem concluí-lo: se por fatores referentes às características individuais do estudante ou se por fatores internos às instituições.

Essa ponderação ampara-se no estudo de Pereira (2003, p.13), pois, ao concluir que, excetuando-se alguns cursos tradicionais, como medicina, odontologia e direito, muitos cursos não conseguem ocupar todas as vagas oferecidas e, mesmo quando conseguem, poucas ações são implantadas nas instituições a fim de evitar a desistência do aluno. Para a autora, “[...] quando existe problema de não-conformidade, a receita prevista diminui, pois o número

de alunos matriculados é menor que o previsto. É preciso, portanto, identificar as causas deste problema”.

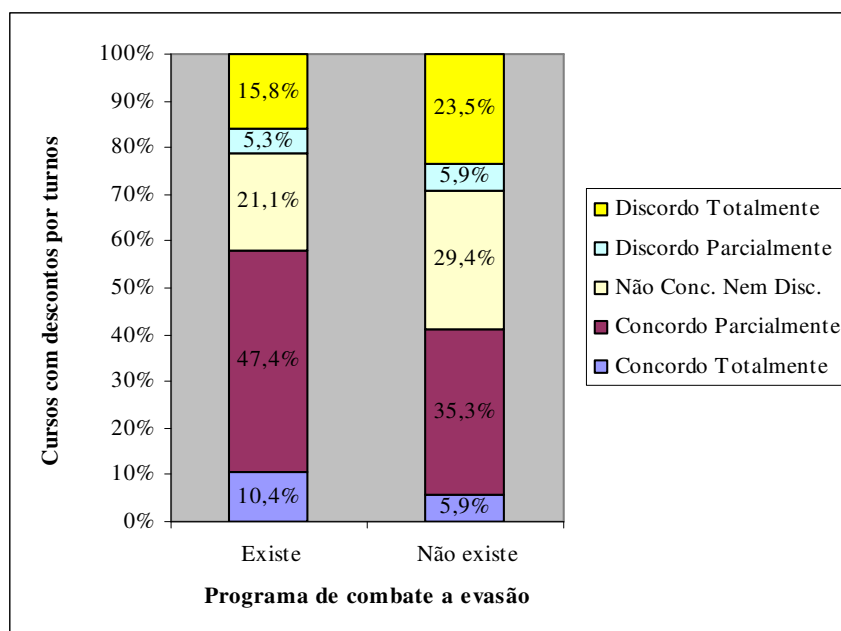
Nota-se, na Tabela 24, a existência de programa de combate à evasão nos cursos, sendo que, nas PP a frequência é proporcionalmente maior, como era de se esperar, visto seu foco mais concentrado no resultado econômico. A existência de tal programa pode estar relacionada à quantidade de alunos (Tabela 17), sendo que nas PP, com menos alunos do que nas C/C/F/PM, a evasão de um estudante pode proporcionalmente representar maior impacto no resultado econômico.

**Tabela 24** - Existência de Programa de Combate à Evasão nos Cursos por Categoria Administrativa

4) Programa de combate à evasão nos cursos	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Existe	14	66,7	5	33,3	19	52,8
Não existe	7	33,3	10	66,7	17	47,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>36</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da confirmação da existência de programa de combate à evasão (Tabela 24), buscou-se comparar com os dados da Variável 3, da Tabela 23 (oferecimento de descontos por turnos). No Gráfico 4, são apresentados os dados correspondentes ao cruzamento entre as duas variáveis (Tabelas 23 e 24).



**Gráfico 4** - IES que Combatem a Evasão *versus* Descontos por Turnos

Os dados indicam que nas IES com programa de combate à evasão, há maior concordância quanto à redução dos preços para cursos oferecidos em turnos diferentes (57,8%), do que nas IES em que não existe programa de combate à evasão (41,2%).

A próxima questão colocada aos respondentes foi: “Quais as causas alegadas da evasão nos cursos?” As respostas constam na Tabela 25.

**Tabela 25 - Causas Alegadas da Evasão nos Cursos**

Causas	PP		C/C/F/PM		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Dificuldade financeira	13	92,9	5	100,0	18	94,7
Mudança de domicílio	8	57,1	3	60,0	11	57,9
Inadaptação do ingressante ao estilo do ensino superior	5	35,7	3	60,0	8	42,1
Alto índice de reprovação	1	7,1	2	40,0	3	15,8
Ensino a distância	2	14,3	0	0,0	2	10,5
Insatisfação com a qualidade do curso	1	7,1	1	20,0	2	10,5
Outras causas	7	50,0	1	20,0	8	42,1

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 25, abrangendo uma amostra de 19 IES que indicam a existência de programa de combate à evasão (52,8% da amostra), evidenciam a “dificuldade financeira do aluno” como causa predominante da evasão nos cursos, sendo apontada em 94,7% das instituições, seguida de “mudança de domicílio” e da “inadaptação do ingressante ao estilo do ensino superior”, com, respectivamente, 57,9% e 42,1%. Dentre outras causas da evasão alegadas pelos respondentes, tem-se nas PP: mudança de turnos no emprego do estudante, desemprego, não identificação do aluno com o curso, dificuldade no mercado de trabalho na região, mudança de curso, dificuldade de locomoção e insegurança do estudante; e, nas C/C/F/PM, tem-se como outra causa a não identificação do aluno com o curso.

A identificação das causas da evasão é relevante no ensino privado, principalmente, se a mesma estiver relacionada a fatores internos às IES. Pela análise dos dados da Tabela 25, percebe-se a maior freqüência dos fatores relacionados às características individuais do estudante. No entanto, excetuando-se “mudança de domicílio” e “outras causas”, nas IES pode-se contribuir para evitar a ocorrência de todas as demais. Algumas causas, tais como o alto índice de reprovação, ensino à distância e insatisfação com a qualidade do curso, podem estar relacionadas a fatores internos às instituições.

Embora a causa da evasão de maior freqüência tenha sido “dificuldade financeira do estudante”, com 94,7%, a pesquisa diz respeito a todas as formas de financiamento ao aluno,

tanto internos (inclusive bolsas de estudos advindos da filantropia), como externos (governamental, como o FIES ou privado), que proporcionem redução da evasão, tornam-se benéficos para o sistema de ensino superior. Não tê-los em uma IES pode significar uma perda de competitividade.

### 4.3.3 Fontes de Receitas das IES

Em seguida, com a finalidade de investigar o tratamento dado ao tema fontes de receita, foi formulada a questão: “O percentual da receita na instituição advinda do estudante (mensalidades, taxas, outros) é?”

**Tabela 26** - Percentual da Receita Advinda do Estudante por Categoria Administrativa

<b>44) O percentual da receita na instituição advinda do estudante (mensalidades, taxas, outros) é:</b>	<b>Privadas Particulares (%)</b>	<b>C/C/F/PM (%)</b>
Abaixo de 60%	10,0	0,0
Entre 60% a 70%	5,0	6,7
Entre 70% a 80%	5,0	0,0
Entre 80% a 90%	35,0	40,0
Acima 90%	45,0	53,3
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 26, abrangendo uma amostra de 20 PP (95,3% da amostra dessa categoria), mostram que ambas as categorias de IES têm o aluno como principal provedor de receita.

Na visão de Queiroz e Queiroz (2004) as IPES, apesar das mudanças para um mercado competitivo, ainda não têm uma preocupação com a busca de novas fontes de receita desvinculadas das mensalidades dos acadêmicos, visto que historicamente a capacidade de aumentar receita através da oferta de novos cursos predominou.

Derivados da variável 44, os dados a seguir apresentados, possibilitam responder a seguinte questão: “Caso a instituição tenha outras fontes de captação de receita, além da advinda do estudante, indique as 3 mais importantes?”

As respostas são apresentadas na Tabela 27. A porcentagem refere-se ao número de IES que citaram fonte de receita referenciada em relação a 16 PP (76,2% da amostra) e 14 C/C/F/PM (93,3% da amostra). Dentre as respostas classificadas como “outras fontes de



receita”, verifica-se duas citações de repasse do Governo Federal: uma citação de receita compulsória repassada pelas indústrias e uma citação de convênios bolsa-empresa.

**Tabela 27 -** Outras Fontes de Receita por Categoria Administrativa

<b>45) Caso a instituição tenha outras fontes de captação de receita, além da advinda do estudante, indique as 3 mais importantes</b>	<b>Privadas Particulares (%)</b>	<b>C/C/F/PM (%)</b>
Repasses do Governo Estadual	43,8	71,4
Prestação de serviços: análises de laboratórios, ensaios e serviços encomendados	25,0	85,7
Exploração de atividades comerciais vinculadas ao espaço da Instituição (praça de alimentação, livraria, lojas, outros)	31,3	35,7
Repasses do Governo Municipal	12,5	42,9
Patrocínio a eventos institucionais	25,0	7,1
Doações	0,0	28,6
Exploração de espaço aéreo para veiculação promocional (anúncios comerciais)	0,0	7,1
Outras fontes de receita	31,3	0,0

**Fonte:** Dados da pesquisa

Conforme apresentado na Tabela 27, nota-se que os repasses dos Governos Estadual e Municipal foram citados por ambas as categorias. No entanto, a quantidade de IES que recebem receitas públicas é maior nas C/C/F/PM do que nas PP, tendo em vista que naquelas estão agrupadas as filantrópicas e públicas municipais, que dadas as suas características de organização administrativa, são mais propensas a receber repasses de recursos públicos.

Observa-se, também, que nas IES, impulsionadas pelo acirramento da concorrência, forma citadas formas de aproveitar sua infra-estrutura para captar receitas distintas da mensalidade de seus cursos, como por exemplo: (a) prestação de serviços: análises de laboratórios, ensaios e serviços encomendados; (b) exploração de atividades comerciais vinculadas ao espaço da instituição.

Em relação à exploração de atividades comerciais vinculadas ao espaço da instituição, essa prática também existe em IES norte-americanas. Minogue (2003, p.41) comenta que, na *DePaul University*, a locação da infra-estrutura predial está trazendo grande resultado econômico em relação ao investimento feito:

[...] alugamos o primeiro andar do nosso *DePaul Center* para o comércio varejista, a taxas correntes de mercado, criando assim, um fluxo de receita diário, ao longo de todo o ano, quer estejam os alunos no campus ou em férias. Nossas salas de aula funcionam nos andares superiores, onde estão a biblioteca e as salas dos professores.

Essa combinação de objetivos em um único prédio aumenta, consideravelmente, nosso retorno do investimento e equilibra o nosso fluxo de caixa.

Nota-se, ainda, na Tabela 27, que as receitas advindas de doações, mesmo nas C/C/F/PM, foram citadas por apenas 28,6% das IES.

Até esse ponto foram descritos alguns dados sobre o ambiente das IES pesquisadas. A seguir, visando investigar as práticas de controladoria adotadas no processo de gestão, foram formuladas, inicialmente, questões ligadas ao planejamento estratégico das IES.

#### 4.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NAS IES

Com a finalidade de possibilitar uma análise e interpretação diferenciada sobre as práticas de controladoria, os dados coletados, além de serem mostrados nas duas categorias administrativas das IES (PP *versus* C/C/F/PM), também são apresentados de forma complementar, evidenciando-se as formas de organização acadêmica “universitárias” *versus* “não-universitárias” já delimitadas<sup>7</sup> nesta pesquisa. Para essa finalidade complementar, foram geradas novas tabelas por meio da técnica estatística da tabulação cruzada (MALHOTRA, 2006), com base nos dados coletados nos questionários. A evidenciação complementar por forma de organização acadêmica visa atender aos objetivos específicos 3 e 4 propostos no Capítulo 1 deste estudo. O detalhamento da amostra dessas quatro formas encontra-se na Tabela 15.

Objetivando identificar as IES em que se adota planejamento estratégico, foi formulada a seguinte pergunta: “Na Instituição se adota processo de Planejamento Estratégico formal?”

As respostas a tal pergunta, conforme os dados da Tabela 28, indicam que na grande maioria das instituições pesquisadas se adota formalmente o planejamento estratégico. Desconsiderando-se as diferenças não relevantes, nota-se uma acentuada semelhança entre as categorias PP e Não-Universitárias, e, da mesma forma, entre as outras duas categorias (C/C/F/PM e universitárias).

---

<sup>7</sup> Nos tópicos 2.1.2 “Quanto a Organização Acadêmica” e 4.1.2, deste estudo, foram fundamentados os motivos para adoção das denominações “universitárias” e “não-universitárias”.

**Tabela 28** - Adoção do processo de Planejamento Estratégico por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

6) Na Instituição se adota processo de Planejamento Estratégico formal?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adota	90,5	80,0	76,9	91,3
Não adota	9,5	20,0	23,1	8,7
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Buscou-se saber das as instituições em que não se adota planejamento estratégico (amostra de 5 IES) se haveria pretensão de sua adoção. Na Tabela 29, são apresentadas as respostas correspondentes. Fica evidente que na maioria das IES em que não se adota este processo, há planos de adotá-lo futuramente.

**Tabela 29** – Posicionamento das IES que não adotam Planejamento Estratégico

Se não adota Planejamento Estratégico, pretende adotar?	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Pretendem adotar, mas não tem previsão	1	50,0	2	66,7	3	60,0
Pretende adotar dentro de um ano	0	0,0	1	33,3	1	20,0
Não avaliou	1	50,0	0	0,0	1	20,0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>100,0</b>	<b>3</b>	<b>100,0</b>	<b>5</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Em seguida, objetivou-se identificar os gestores que participam no processo de elaboração do planejamento estratégico (amostra de 31 instituições em que se adota o PE).

**Tabela 30** - Participação dos Gestores na Elaboração do Planejamento Estratégico

9) Quais gestores se envolvem no processo de elaboração do Planejamento Estratégico na Instituição	PP		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Alta direção: Reitor ou Diretor	19	100,0	10	83,3	29	93,5
Gestores de áreas administrativas	15	78,9	10	83,3	25	80,6
Diretor ou Pró-Reitor Administrativo-Financeiro	13	68,4	11	91,7	24	77,4
Diretor ou Pró-Reitor Acadêmico	12	63,2	12	100,0	24	77,4
Coordenadores de curso	16	84,2	6	50,0	22	71,0
Chefes de departamento (nível acadêmico)	9	47,4	5	41,7	14	45,2
Outros gestores	3	15,8	1	8,3	4	12,9

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 30 mostram que há certa diferença entre os participantes do processo de planejamento estratégico; por exemplo, no caso das PP, todos os Diretores

participam, enquanto que, nas C/C/F/PM, tal participação não ocorre. Também nas PP há maior participação dos Coordenadores de Curso do que nas C/C/F/PM. Isso pode ser consequência do menor porte das PP, com menor número de níveis hierárquicos e, portanto, relação mais direta da alta administração com os Coordenadores.

Dentre as respostas agrupadas como “outros gestores” participantes deste processo, tem-se nas PP duas citações para professores e uma para gerente de setor; e nas C/C/F/PM, uma IES para a participação de representantes do corpo docente e funcionários técnico-administrativo.

Embora esse processo seja conduzido pelas principais lideranças da instituição, de forma geral, os dados evidenciam a baixa participação de níveis hierárquicos inferiores, por exemplo, de professores (outros gestores), contrariando, de certa forma, alguns autores. A esse respeito, Kotler e Fox (1994) observam que o envolvimento do corpo docente, bem como seu apoio é essencial no processo de PE. Nascimento (2002) e Giongo e Nascimento (2005) assinalam que a participação de todas as áreas nesse processo permite maior efetividade na etapa da execução do PE.

Na seqüência, investigou-se quais produtos resultam do processo de PE (amostra de 31 instituições que adotam o PE). Na Tabela 31 são apresentados os dados correspondentes.

**Tabela 31** - Produtos Obtidos do Processo de Planejamento Estratégico

10) Quais os produtos obtidos através processo de Planejamento Estratégico na Instituição	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Visão de futuro	17	89,5	12	100,0	29	93,5
Estratégias	19	100,0	9	75,0	28	90,3
Plano de ação	17	89,5	10	83,3	27	87,1
Missão	15	78,9	11	91,7	26	83,9
Objetivos e metas	15	78,9	10	83,3	25	80,6
Projetos de novos cursos	17	89,5	8	66,7	25	80,6
Análise ambiental	13	68,4	8	66,7	21	67,7
Outros produtos	3	15,8	1	8,3	4	12,9

**Fonte:** Dados da pesquisa

Como “outros produtos” do planejamento estratégico, foram informados em uma C/C/F/PM: princípios, valores, diretrizes e metas estratégicas; e em três PP citaram: indicadores de desempenho, novos ambientes e políticas de retenção.

Tendo em vista as rápidas transformações no ambiente educacional nos últimos anos, o uso de análise ambiental poderia ser mais freqüente, tanto nas PP como nas C/C/F/PM. Sobre a importância da análise ambiental, Kotler e Fox (1994) observam como uma das

primeiras etapas do processo de PE a produção de um quadro, a ser documentado, dos desenvolvimentos ambientais mais significativos que a instituição deve considerar ao formular suas estratégias, metas e sistemas.

Nota-se que a alternativa “projetos de novos cursos” é obtida em maior intensidade pelas instituições PP do que pelas C/C/F/PM. Isso pode estar associado ao fato das instituições PP, em sua maioria mais jovens que as C/C/F/PM, almejarem oferecer novos cursos ainda não institucionalizados.

A variável sobre a utilização efetiva do PE como instrumento de suporte à gestão, foi respondida conforme consta na Tabela 32. Percebe-se que na maioria das IES se utiliza esse processo no suporte à gestão.

**Tabela 32** – Planejamento Estratégico como Instrumento de Suporte à Gestão

<b>8) O Planejamento Estratégico é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão nesta Instituição</b>	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio-Padrão
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares	61,1%	38,9%	0,0%	0,0%	0,0%	4,61	0,50
C/C/F/PM	58,4%	33,3%	0,0%	8,3%	0,0%	4,33	1,00
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias	60,0%	40,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,60	0,52
Não-Universitárias	60,0%	35,0%	0,0%	5,0%	0,0%	4,50	0,76

**Fonte:** Dados da pesquisa

Com o objetivo de investigar as práticas de controladoria adotadas no processo de gestão, foram formuladas questões ligadas ao orçamento operacional das IES, como segue.

#### 4.5 ORÇAMENTO OPERACIONAL NAS IES

As variáveis relativas a esta seção foram formuladas considerando-se o termo orçamento operacional (OO) como sinônimo do processo de planejamento operacional. Essa terminologia é adotada pelo MEC/INEP (2006), conforme as diretrizes e instrumentos da avaliação externa de instituições de educação superior. Nas diretrizes e instrumentos da avaliação externa, o orçamento operacional pode ser percebido na perspectiva da compatibilidade entre a proposta de desenvolvimento da IES e o orçamento previsto. A

exigência desse processo visa aferir a sustentabilidade financeira da IES, tendo em vista o significado social da continuidade dos compromissos na oferta da educação superior MEC/INEP (2006).

Objetivando identificar as IES em que se adota orçamento operacional, foi formulada a seguinte pergunta: “Na Instituição se adota orçamento operacional?”

**Tabela 33** - Adoção do Orçamento Operacional

11) Na Instituição se adota Orçamento Operacional?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adotam	90,5	100,0	100,0	91,3
Não adotam	9,5	0,0	0,0	8,7
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

As respostas a tal pergunta, conforme Tabela 33, indicam que na grande maioria das instituições pesquisadas se adota formalmente o orçamento operacional. Desconsiderando-se as diferenças não relevantes, nota-se uma total semelhança entre as categorias PP e Não-Universitárias, e, da mesma forma, entre as outras duas categorias. Essa semelhança também foi observada na Tabela 28, quando da identificação da adoção do planejamento estratégico. São duas as PP em que não se adota o OO, tendo sido informados os seguintes dados nos questionários: (a) ano de fundação 1969 e 2004; (b) quantidade de alunos: 2.000 e 350, respectivamente; (c) adoção do planejamento estratégico: não adota e adota, respectivamente.

Percebe-se, a não adoção do OO, que essas duas IES estão em desacordo com as diretrizes da avaliação externa emanadas do MEC. Sobre a importância da adoção de instrumentos de planejamento no processo de gestão, Benedicto (1997, p.13) comenta que “as instituições de ensino têm um ciclo operacional longo. Em muitas vezes, a formação de um aluno de graduação pode durar de quatro a cinco anos. E a falta de planejamento dos recursos pode ameaçar a continuidade das operações de uma IES”.

Visando identificar o período contemplado no OO, bem como as peças orçamentárias obtidas e o detalhamento das mesmas, elaborou-se as seguintes questões:

“Caso adote o orçamento operacional, qual é o período contemplado?”

“Quais as peças orçamentárias obtidas pelo orçamento operacional?”

“Qual o nível de detalhamento das peças orçamentárias [...]?”

“Quais gestores se envolvem no processo de elaboração do orçamento operacional na Instituição?”

Na Tabela 34, são apresentados os dados correspondentes a essas quatro variáveis (amostra 34 instituições que adotam o OO).

**Tabela 34** - Orçamento Operacional nas IES: Períodos, Peças Orçamentárias, Nível de detalhamento e Participação dos Gestores no Processo

<b>Orçamento Operacional</b>	<b>Privadas Particulares</b>	<b>C/C/F/PM</b>
<b>12) Caso adote o Orçamento Operacional, qual é o período contemplado?</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Anual	78,9	100,0
Semestral	31,6	6,7
<b>13) Quais as peças orçamentárias obtidas pelo Orçamento Operacional?</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Demonstração do Resultado Projetada	84,2	86,7
Orçamento de Caixa Projetado	68,4	86,7
Balanço Patrimonial Projetado	42,1	66,7
Orçamento de Capital (Imobilizações)	42,1	66,7
Resultado/Margem de Contribuição por Curso	0,0	6,7
<b>14) Qual o nível de detalhamento das peças orçamentárias?</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Por curso	63,2	80,0
Por departamento	42,1	73,3
Somente global	47,4	26,7
Por área de conhecimento	21,1	33,3
Outros níveis de detalhamento	15,8	6,7
<b>15) Quais gestores se envolvem no processo de elaboração do Orçamento operacional na Instituição?</b>	<b>%</b>	<b>%</b>
Alta direção: Reitor ou Diretor	84,2	86,7
Diretor ou Pró-Reitor Administrativo-Financeiro	73,7	100,0
Gestores de áreas administrativas	68,4	80,0
Diretor ou Pró-Reitor Acadêmico	47,4	53,3
Coordenadores de curso	52,6	40,0
Chefes de departamento (nível acadêmico)	21,1	40,0
Outros gestores	5,3	6,7

**Fonte:** Dados da pesquisa

Na variável 12 (período do OO), a frequência percentual evidenciada é superior a 100%, uma vez que na IES pode-se adotar mais de um período no OO.

Quanto ao detalhamento do OO, foram citados: “outros níveis de detalhamento” por unidade de negócio em uma C/C/F/PM e, nas PP, uma por unidade ou *campi*, uma por projeto e outra por centro de custo. E, na variável 15 (setores envolvidos), foram informados como “outros gestores” em uma C/C/F/PM os representantes dos discentes e, nas PP, foram citados em uma IES a participação dos gerentes de setores e em outra somente a participação da divisão financeira responsável por todo o processo.

Na Tabela 34 percebe-se, na variável 13 (peças orçamentárias), uma consistência em relação à literatura quanto às principais peças orçamentárias adotadas. No entanto, constatam-se deficiências nesse processo quando não são adotadas: Demonstração do Resultado Projetada, Orçamento de Caixa Projetado, Balanço Patrimonial Projetado e Orçamento de

Capital (Imobilizações) em todas as IES. Ainda na variável 13, nota-se que nas C/C/F/PM se adota mais o Orçamento de Capital (Imobilizações) do que nas PP. Não se sabe ao certo qual o motivo para maior adoção (66,7%), mas, após análise das respostas ao questionário, pode-se constatar que existe relação com as IES com maior quantidade de alunos e de *campi*, exigindo das C/C/F/PM maior planejamento quanto aos investimentos em ativo fixo por serem maiores do que as PP.

De forma geral, interpretando-se as variáveis 13 e 14 (Tabela 34), percebe-se que nas C/C/F/PM, por serem maiores, se adota mais peças orçamentárias e com grau de detalhamento maior do que nas PP. Possivelmente, essa prática é utilizada como forma de avaliação de desempenho sobre os gestores responsáveis pelo atingimento das metas estabelecidas no OO; refletindo-se, portanto, como componente do modelo de gestão (centralizado ou descentralizado), conforme abordagem feita por Guerreiro (1989), Benedicto (1997) Parisi e Nobre (2001), para citar alguns autores.

Verifica-se, na variável 14, maior detalhamento das peças orçamentárias somente na forma global em 47,4% das instituições PP e, com menor preferência, em 26,7% das C/C/F/PM. Infere-se que as peças orçamentárias detalhadas por curso e por departamento, por exemplo, proporcionam maior grau analítico das informações, comparando-se com o detalhamento somente na forma global.

Os dados da variável 15 (Tabela 34) mostram que há certa diferença entre os participantes do processo de OO. Por exemplo, no caso das C/C/F/PM, todos os Diretores Financeiros e Pró-Reitores Administrativo-Financeiros participam, enquanto nas PP não. Também na fase de planejamento estratégico (Tabela 30) havia maior participação dos Coordenadores de Curso nas PP (84,2%), enquanto que nesta fase é de 52,6%. Assim, pela baixa participação dos Coordenadores nesta fase, não se sabe ao certo se as exigências para estes estão centradas somente no desempenho acadêmico ou se há exigência de postura mais empreendedora (modelo de gestão caracterizado pela descentralização das decisões), ou seja, comprometida com a materialização de resultados planejados de seu curso, conforme tratado por Batista, Rivas e Farias (2002), Souza e Ott (2003) e Garcia (2006).

Para identificar se o OO é utilizado de forma efetiva como instrumento de suporte à gestão, bem como o nível de cobranças das metas estabelecidas neste instrumento, foram elaboradas as questões que constam na Tabela 35.



**Tabela 35** – Orçamento Operacional como Suporte à Gestão por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

<b>16) O Orçamento Operacional é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão nesta Instituição</b>	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio-Padrão
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares	57,8%	31,6%	5,3%	5,3%	0,0%	4,42	0,84
C/C/F/PM	60,0%	40,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,58	0,51
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias	46,2%	53,8%	0,0%	0,0%	0,0%	4,46	0,52
Não-Universitárias	66,6%	23,8%	4,8%	4,8%	0,0%	4,52	0,81
<b>17) Qual o nível de cobrança sobre os gestores responsáveis, quanto ao atingimento das metas estabelecidas no Orçamento Operacional</b>	Altíssimo	Alto	Médio	Baixo	Baixíssimo	Média	Desvio-Padrão
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares	31,5%	47,4%	21,1%	0,0%	0,0%	4,11	0,74
C/C/F/PM	20,0%	40,0%	33,3%	6,7%	0,0%	3,83	0,72
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias	15,3%	46,2%	30,8%	7,7%	0,0%	3,69	0,85
Não-Universitárias	33,3%	42,9%	23,8%	0,0%	0,0%	4,10	0,77

Fonte: Dados da pesquisa

Na interpretação da variável 16 (Tabela 35), as médias apresentadas indicam a utilização efetiva do OO como instrumento de suporte à gestão tanto nas categorias administrativas como nas formas de organização acadêmicas. Nessa variável, em 100% das instituições C/C/F/PM se concorda com o uso efetivo desse processo. De fato, nas IES dessa categoria se adota em maior número e com maior detalhamento as peças orçamentárias (Tabela 34).

Os dados da Variável 17 (Tabela 35) indicam que nas PP e não-universitárias, os níveis de responsabilidade dos gestores, quanto ao atingimento das metas estabelecidas no OO, são mais altos do que nas C/C/F/PM e universitárias. A interpretação conjunta das variáveis 16 e 17 revela que nas C/C/F/PM e universitárias se utiliza mais esse instrumento de gestão, mas os níveis de cobrança sobre o atingimento das metas são menores. Essa relação é inversa quando comparada com as PP e com as não-universitárias que, apesar da menor utilização, mostram-se mais efetivas na cobrança das metas orçamentárias.

## 4.6 OUTROS PROCESSOS E FERRAMENTAS DE GESTÃO

A pesquisa objetivou identificar, além do planejamento estratégico e operacional, outros processos e ferramentas de gestão, adotados ou não no processo de gestão das IES.

### 4.6.1 Ponto de Equilíbrio

Foram formuladas duas questões sobre a adoção da técnica do ponto de equilíbrio por curso e para a instituição como um todo. Conforme tratado no referencial teórico, a utilização dessa técnica em IES fornece subsídios para a tomada de decisões rápidas, demonstrando a viabilidade para a abertura, manutenção ou extinção de cursos.

As respostas para tais perguntas, conforme as médias da Tabela 36, evidenciam que na grande maioria das instituições pesquisadas se adota essa técnica, com prevalência para o cálculo da instituição como um todo em relação ao cálculo por curso.

**Tabela 36 - Ponto de Equilíbrio por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica**

18) O Ponto de Equilíbrio ( <i>Break-Even Point</i> ) é calculado por curso	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio- Padrão
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares	47,6%	23,8%	4,8%	4,8%	19,0%	3,76	1,58
C/C/F/PM	73,3%	6,7%	0,0%	0,0%	20,0%	3,92	1,78
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias	69,2%	15,4%	0,0%	0,0%	15,4%	4,23	1,48
Não-Universitárias	52,3%	17,4%	4,3%	4,3%	21,7%	3,74	1,66
<b>19) O Ponto de Equilíbrio (<i>Break-Even Point</i>) é calculado para toda a Instituição</b>							
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares	55,0%	30,0%	0,0%	0,0%	15,0%	4,10	1,41
C/C/F/PM	73,3%	20,0%	0,0%	0,0%	6,7%	4,42	1,16
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias	76,9%	23,1%	0,0%	0,0%	0,0%	4,77	1,51
Não-Universitárias	54,5%	27,3%	0,0%	0,0%	18,2%	4,00	1,51

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que nas instituições universitárias com maior grau de concordância se faz mais uso dessa técnica do que nas demais categorias. Uma possível explicação pode ser

encontrada no tamanho das universitárias com maior média de cursos de graduação 38,7 contra uma média de 6,2 cursos das não-universitárias (dados da pesquisa). Além disso, apresentam estrutura de custos mais elevada do que as não-universitárias (BAHIENSE, 2002) e, com múltiplas exigências; são obrigadas a promover pesquisa e extensão universitária.

Se por um lado observa-se maiores exigências para as universitárias, de outro lado a autonomia prevista no Art. 53 da LDB possibilita a essas IES a flexibilidade para criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos e programas de educação superior, bem como fixar o número de vagas de acordo com a capacidade institucional e com as exigências do seu meio. Assim, não se sabe ao certo, mas essa suposta vantagem competitiva ligada a “autonomia universitária”, pode ter relação com o procedimento de monitorar número de alunos matriculados cuja receita total seja equivalente à somatória de custos e despesas totais por curso e da instituição como um todo.

#### 4.6.2 Fluxo de Caixa

Objetivou-se identificar a adoção do fluxo de caixa e o período de acompanhamento do mesmo. Os dados da Tabela 37 indicam que na grande maioria das instituições pesquisadas se adota essa ferramenta. Dentre as em quatro IES que não se adota fluxo de caixa, três PP também não adotam o Orçamento de Caixa Projetado (variável 13 da Tabela 34) e uma C/C/F/PM adota o Orçamento de Caixa Projetado, possivelmente, em substituição ao Fluxo de Caixa.

**Tabela 37** - Adoção do Fluxo de Caixa por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

20) Na Instituição se adota Fluxo de Caixa?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adotam	85,7	93,3	92,3	87,0
Não adotam	14,3	6,7	7,7	13,0
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Buscou-se saber, nas instituições que adotam Fluxo de Caixa, qual é o período de acompanhamento do mesmo.

**Tabela 38** - Período de Acompanhamento do Fluxo de Caixa

21) Qual é o período de acompanhamento do Fluxo de Caixa?	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Diário	12	66,7	11	78,6	23	71,9
Mensal	7	38,9	10	71,4	17	53,1
Semanal	4	22,2	5	35,7	9	28,1
Outros períodos	0	0,0	2	14,3	2	6,3

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 38 evidenciam que o acompanhamento mais adotado é o diário. Como “outros períodos”, têm-se na C/C/F/PM uma citação para trimestral e outra para acompanhamento anual.

#### 4.6.3 Planejamento Tributário

Outro elemento de investigação nesse estudo é a adoção de planejamento tributário pelas entidades da amostra. As respostas obtidas ao questionamento efetuado estão reveladas na Tabela 39.

Os dados da Tabela 39 indicam que para 66,7% das PP a adoção do processo de planejamento tributário não é uma prioridade. Nas C/C/F/PM e universitárias, esse processo é adotado por cerca de 53%.

Conforme abordado no referencial teórico, a elevada carga tributária representa uma parcela significativa dos encargos dos produtos e serviços das organizações do setor privado, razão pela qual a adoção de um processo de planejamento tributário, que vise minorar tributos de forma lícita, pode ser uma das alternativas para oferecer preços competitivos.

A análise interna dos dados do grupo das C/C/F/PM indica que todas as três IES públicas municipais, três comunitárias e uma filantrópica não adotam esse processo.

**Tabela 39** - Adoção do Planejamento Tributário por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

22) Na Instituição se adota processo de Planejamento Tributário?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adotam	28,5	53,3	53,8	30,5
Não adotam	66,7	46,7	46,2	65,2
Não responderam	4,8	0,0	0,0	4,3
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Nas 14 PP em que não se adota Planejamento Tributário, 5 possuem área jurídica terceirizada e 6 possuem contabilidade terceirizada. O setor contábil tende a ser o mais próximo da controladoria e que, conforme literatura pertinente, é a área responsável pela coordenação do planejamento tributário.

Na questão seguinte, identificou-se o grau de concordância quanto à necessidade de utilização do planejamento tributário como suporte à gestão (amostra de 6 PP e 8 C/C/F/PM). Os dados da Tabela 40 evidenciam maior grau de concordância nas PP (100%) do que nas C/C/F/PM (87,5%), embora ambas apresentem médias elevadas.

**Tabela 40** - Utilização do Planejamento Tributário como Instrumento de suporte a gestão por Categoria Administrativa

<b>23) O Planejamento Tributário é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão nesta Instituição</b>	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio- Padrão
Privadas Particulares (amostra 6)	66,7%	33,3%	0,0%	0,0%	0,0%	4,67	0,52
C/C/F/PM (amostra de 8)	12,5%	75,0%	12,5%	0,0%	0,0%	4,00	0,53

**Fonte:** Dados da pesquisa

Devido ao reduzido número de IES da amostra que adotam o planejamento tributário, não se pode inferir se a adoção desse processo está associado a outras práticas de controladoria.

Na seqüência, objetivou-se conhecer “quais estratégias de ação são avaliadas no processo de planejamento tributário?” (amostra de 6 PP e 8 C/C/F/PM). Os resultados estão apresentados na Tabela 41.

**Tabela 41** - Estratégias Avaliadas no Processo de Planejamento Tributário

<b>24) Quais estratégias de ação são avaliadas no processo de Planejamento Tributário?</b>	<b>Privadas Particulares</b>		<b>C/C/F</b>		<b>Total</b>	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
PROUNI	5	83,3	4	50,0	9	64,3
Filantropia	0	0,0	8	100,0	8	57,1
Juros sobre capital próprio	1	16,7	0	0,0	1	7,1
Somente análise profunda da Legislação Federal e Municipal	2	33,3	1	12,5	3	21,4

**Fonte:** Dados da pesquisa

Conforme tratado no referencial teórico, o PROUNI, concede isenções fiscais às Instituições Privadas de Ensino Superior que aderirem a tal programa. As IES públicas

municipais, dadas suas características de instituição pública, não foram contempladas pelo referido programa.

As IES comunitárias/confessionais/filantrópicas (C/C/F), por serem instituições sem fins lucrativos e, possivelmente, por serem portadoras de certificado de entidades beneficentes de assistência social, na totalidade, informaram fazer avaliação da filantropia como alternativa no planejamento. No entanto, percebe-se, na Tabela 41, que 50% das comunitárias/confessionais/filantrópicas também avaliam a alternativa do PROUNI.

Observa-se que as isenções fiscais das entidades beneficentes de assistência social estão ligadas à legislação específica das entidades filantrópicas (Decreto Nº 3.048, de 06 de Maio de 1999) que já existia antes da Legislação do PROUNI. O PROUNI faz uma sobreposição de isenções que já existiam nas C/C/F. No entanto, a Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, esclarece, em seu Artigo 14, que terão prioridade na distribuição dos recursos disponíveis no Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior - FIES, as instituições de direito privado que aderirem ao PROUNI. Possivelmente, esse seja um dos motivos pelos quais 50% das C/C/F estejam avaliando o PROUNI como alternativa de planejamento tributário no processo de gestão.

#### 4.6.4 *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* (BSC) motivou uma investigação mais específica nesta pesquisa, visto ser ele uma ferramenta de gestão criada há praticamente duas décadas. Portanto, considera-se relevante verificar seu grau de adesão pelas IES (Tabela 42).

**Tabela 42** - Adoção do *Balanced Scorecard* por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

25) Na Instituição se adota <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adota	33,3	6,7	7,7	30,4
Não adota	66,7	93,3	92,3	69,6
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 42 indicam que apenas 6,7% das C/C/F/PM e 7,7% das universitárias adotam o BSC. Não era esperada a baixa adoção dessa ferramenta de gestão por parte das universitárias, principalmente por serem elas instituições pluridisciplinares de

formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano.

Nas C/C/F/PM, a única instituição em que se adota o BSC foi fundada em 1964 e o gestor informou ter 43.000 alunos de graduação. No grupo das C/C/F/PM, esperava-se que mais instituições adotassem essa prática, pois 60% (ou 9 IES) foram fundadas antes de 1979 (Tabela 16). De acordo com os dados gerais das IES (Tabela 17), esse grupo têm mais alunos, mais professores, mais *campi* e maior atuação em pós-graduação (*Stricto sensu*). Por esse conjunto de dados, esperava-se que a adoção fosse maior do que nas PP.

Nas PP, foi identificado que das 7 instituições em que se adota BSC, 6 delas foram constituídas após 1998 e após o advento do BSC (início da década de 1990). Comparando-se as PP com as C/C/F/PM, parece haver uma associação com as datas de criação, ou seja, nas PP criadas mais recentemente tende a se adotar mais essa ferramenta do que nas C/C/F/PM com datas de criação mais antigas.

A não adoção do BSC pode ser constatada pelas respostas à Variável 26 (Tabela 43) que objetivou investigar os motivos da sua não adoção. Os motivos mais citados para a não adoção do BSC estão ligados a fatores internos das IES, tais como a falta de profissionais que dominam os fundamentos dessa ferramenta e a falta de conhecimento suficiente dos gestores para aplicação da mesma.

**Tabela 43** – Motivos para a Não Adoção do *Balanced Scorecard* por Categoria Administrativa

26) Por quê o <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) não é adotado formalmente em sua Instituição?	Privadas Particulares (amostra 14)		C/C/F/PM (amostra 14)		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Faltam profissionais que conheçam essa medida na instituição, tornando difícil sua implementação.	5	35,7	7	50,0	12	42,9
Execução e acompanhamento do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) exige custos adicionais com profissionais.	2	14,3	4	28,6	6	21,4
Particularmente, não conheço essa medida suficientemente bem para aplicá-la.	5	35,7	6	42,9	11	39,3
Os seus benefícios não superam os custos de sua concepção e desenvolvimento.	2	14,3	1	7,1	3	10,7
Outros motivos.	2	14,3	4	28,6	6	21,4

**Fonte:** Dados da pesquisa

Como “outros motivos” da não adoção do BSC (Tabela 43), descrevem-se as respostas de seis gestores fornecidas nos questionários. Nas PP, os motivos informados foram: (1) “Gestão familiar inadequada e resistente a profissionalização”; (2) “Não somos adeptos de

modismos. Há um comitê assessor que exerce essas funções”. Esses dois posicionamentos dos gestores indicam certa resistência a essa ferramenta de gestão. Inclusive, na primeira citação “resistência à profissionalização”, pode ser identificada como um dos motivos da não adoção de outras práticas de controladoria, pois se informou a não adoção do planejamento estratégico e do orçamento operacional.

Já, nas C/C/F/PM, como “outros motivos” da não adoção do BSC foram informados: (1) “Perdeu a credibilidade porque foi implantado de forma errada”; (2) “Dificuldade de implementar em razão da cultura organizacional da instituição”; (3) “Estamos avaliando o assunto”; (4) “Trabalha-se a técnica”. Na primeira resposta, percebe-se que houve falha de implementação e não da ferramenta em si, muito provavelmente por não ter havido uma preparação interna para seu uso, descredenciando o uso da ferramenta. No quarto depoimento, chama a atenção ter sido citado que se trabalha a técnica, no entanto foi informado na questão o não uso da ferramenta. Nesse caso, pode significar que a ferramenta está em início de uso ou na fase de treinamento interno para implementação.

Os dados coletados apresentam um nível de aplicação do BSC baixo nas IES. Flores (2005, p.134), realizou pesquisa junto a 9 universidades no estado Catarinense e dentre as ferramentas de gestão pesquisadas, especificamente sobre o BSC, identificou que as universidades “[...] estão fazendo um esforço para utilizarem ferramentas de planejamento estratégico e *Balanced Scorecard* informatizados [...], visando definição de estratégias e controle dos objetivos”. Em que pese a relevância da pesquisa de Flores, a falta de maiores detalhes impossibilitou a comparação com os dados deste estudo.

Por exemplo, quantas universidades adotam BSC, independentemente, se informatizado ou não-informatizado? Também, a afirmação de que as universidades “estão fazendo um esforço para utilizarem *Balanced Scorecard* informatizados”, apresenta pouco detalhamento, impossibilitando comparar com os resultados encontrados nesta pesquisa.

Na questão seguinte objetivou-se identificar o grau de concordância quanto à utilização do BSC como suporte à gestão dentre as IES que informaram adotar essa ferramenta. Os dados da Tabela 44 evidenciam grau de concordância significativo nas PP (71,4%) e também nas C/C/F/PM quanto à sua utilização como suporte à gestão.



**Tabela 44-** Utilização do BSC como Instrumento de Suporte à Gestão por Categoria Administrativa

<b>27) O <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) é utilizado como instrumento de apoio à gestão nesta Instituição</b>	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio- Padrão
Privadas Particulares ( <b>amostra 7</b> )	57,1%	14,3%	28,6%	0,0%	0,0%	4,29	0,95
C/C/F/PM ( <b>amostra 1</b> )	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,00	-

**Fonte:** Dados da pesquisa

Devido ao reduzido número de IES da amostra em que se adota o BSC, optou-se por comparar as 7 instituições PP com o uso do planejamento estratégico. Isso porque Nascimento, Ott e Reginato (2007) assinalam que a metodologia do BSC não só vincula diversos indicadores financeiros e não-financeiros aos objetivos estratégicos da instituição, mas também auxilia os gestores na implementação e na avaliação do planejamento estratégico. Em uma análise interna das respostas aos questionários, percebe-se que todas que adotam o planejamento estratégico também adotam o BSC. Essa assertiva confirma a teoria sobre a conexão do BSC com o planejamento estratégico.

#### 4.6.5 Indicadores Não-Financeiros

No entendimento de Shank e Govindarajan (1997) e Miranda e Silva (2002), com o acirramento da concorrência de mercado, os gestores, além de buscarem informações financeiras e econômicas, também incorporaram o uso de medidas não-financeiras ao processo de gestão. Neste estudo, buscou-se investigar qual a utilização de indicadores não-financeiros de IES, tal como proposto por Tachizawa e Andrade (1999) e Lacerda (2005), tendo em vista a acentuada concorrência constatada nesta pesquisa, conforme os dados apresentados na Tabela 23.

Na Tabela 45, são apresentados os dados correspondentes à utilização de indicadores não-financeiros pelas IES (Variáveis 28.1 até 28.6).

**Tabela 45** - Utilização de Indicadores Não-Financeiros de IES por Categoria Administrativa

28) Indicadores Não-Financeiros	Concordo Totalmente (5)	Concordo Parcialmente (4)	Não Conc. Nem Disc. (3)	Discordo Parcialmente (2)	Discordo Totalmente (1)	Média	Desvio-Padrão
<b>28.1) Índice de ocupação das turmas por curso</b>							
Privadas Particulares	80,0%	20,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,80	0,41
C/C/F/PM	66,7%	13,3%	13,3%	6,7%	0,0%	4,42	1,00
<b>28.2) Índice de evasão dos cursos</b>							
Privadas Particulares	71,4%	19,0%	4,8%	0,0%	4,8%	4,52	0,98
C/C/F/PM	73,3%	6,7%	13,3%	6,7%	0,0%	4,50	1,00
<b>28.3) Índice de inadimplência dos cursos</b>							
Privadas Particulares	81,0%	19,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,81	0,40
C/C/F/PM	71,4%	7,1%	21,5%	0,0%	0,0%	4,55	0,82
<b>28.4) Índice de matrículas efetivadas versus aprovações no concurso vestibular</b>							
Privadas Particulares	45,0%	35,0%	5,0%	0,0%	15,0%	3,95	1,39
C/C/F/PM	57,2%	28,6%	7,1%	0,0%	7,1%	4,27	1,19
<b>28.5) Índice professor/aluno</b>							
Privadas Particulares	38,9%	27,8%	16,6%	11,1%	5,6%	3,83	1,25
C/C/F/PM	35,8%	28,6%	21,4%	7,1%	7,1%	3,73	1,35
<b>28.6) Índice professor/funcionário técnico administrativo</b>							
Privadas Particulares	16,7%	27,8%	27,8%	5,5%	22,2%	3,11	1,41
C/C/F/PM	42,9%	28,6%	14,2%	0,0%	14,3%	3,73	1,49

Fonte: Dados da pesquisa

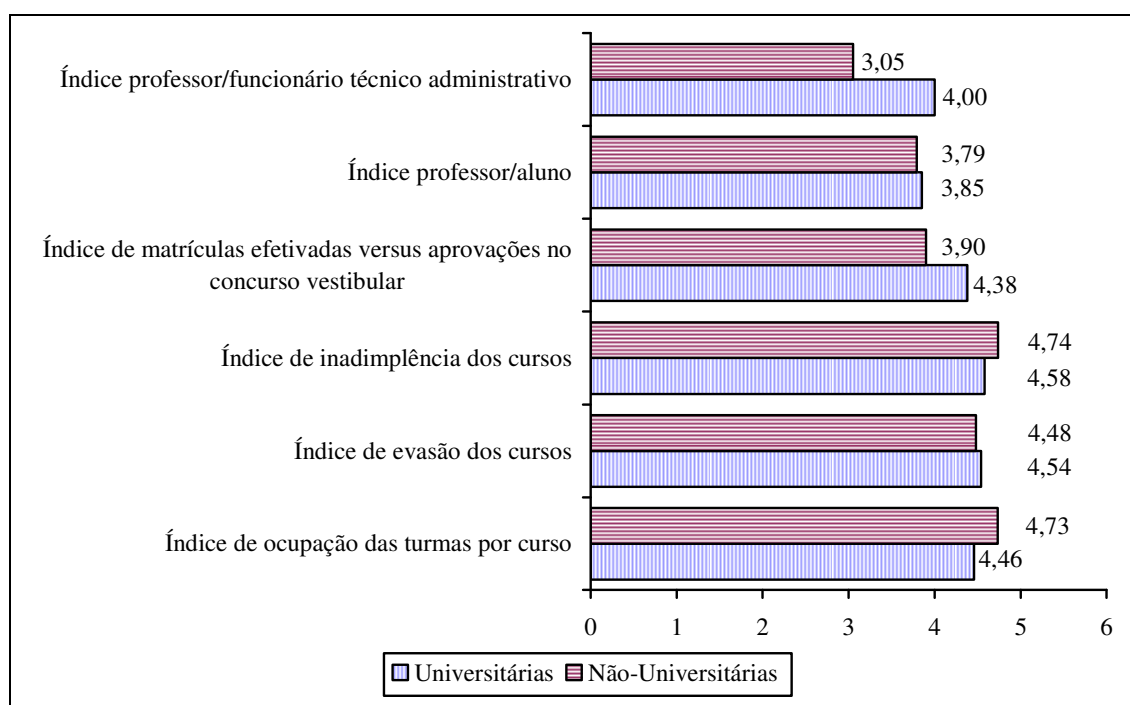
Nota-se, na Tabela 45, que o índice de ocupação das turmas por curso e o índice de inadimplência dos cursos possuem maior concordância quanto ao seu uso nas PP do que nas C/C/F/PM. Isso ratifica os dados sobre a maior adoção nas PP de programa de combate à evasão nos cursos (Tabela 24). A utilização do índice de evasão nos cursos (Variável 28.2) é uma preocupação em ambos os grupos de IES dadas as elevadas médias obtidas. O índice de matrículas efetivadas *versus* aprovações no concurso vestibular (Variável 28.4) apresenta maior média de utilização nas C/C/F/PM. Isso provavelmente esteja associado aos dados da Tabela 17 (Dados gerais das IES), na qual nesse grupo, com maior número de cursos, tem-se maior preocupação na efetivação das matrículas de ingressantes aprovados no concurso vestibular.

Na Variável 28.5, índice professor/aluno (Tabela 45), as PP apresentam maior média de utilização, mas não significativa em relação às C/C/F/PM. Quanto se compara com os dados da Tabela 18, a relação é de 1 professor para cada 20,5 alunos nas PP e de 1 professor para cada 18,6 nas C/C/F/PM. Por ser uma diferença não significativa entre ambas, não se pode confirmar a existência de estratégia de junção de turmas com componentes curriculares semelhantes.

Na Variável 28.6, índice professor/funcionário técnico administrativo (Tabela 45), existe maior média de utilização nas C/C/F/PM (3,73) em relação às PP (3,11). A maior média de utilização nas C/C/F/PM pode estar associada aos dados da Tabela 18, em que a relação nas C/C/F/PM é de 1 funcionário administrativo para cada 3,1 professores e nas PP a relação é de 1 funcionário administrativo para cada 2,3 professores.

Na interpretação da Tabela 45 é possível identificar a existência de associação entre diversos indicadores não-financeiros utilizados nas IES, com as instituições que adotam o BSC. Das 7 IES PP em que se adota o BSC, em 4 se adota todos os indicadores das variáveis 28.1 até 28.6. Entretanto, em duas delas se informou não adotar os indicadores 28.5 e 28.6 e em uma delas se adota somente os indicadores das Variáveis 28.2 e 28.3. Denota-se que em todas as PP em que se adota o BSC, também se adotam indicadores não-financeiros, índice de evasão dos cursos e o índice de inadimplência dos cursos.

No Gráfico 5, são demonstradas as médias de uma escala de 1 a 5 pontos quanto a utilização dos indicadores não-financeiros nas IES, por Organização Acadêmica, com os escores numéricos de 1 a 5 pontos correspondentes às médias encontradas.



**Gráfico 5** – Média de Utilização de Indicadores Não-Financeiros de IES por Organização Acadêmica

**Fonte:** Dados da pesquisa

As médias de utilização de indicadores não-financeiros apresentadas no Gráfico 5 indicam haver semelhança entre as médias apresentadas na Tabela 45. Ou seja, as médias das universitárias mimetizam as C/C/F/PM e as não-universitárias mimetizam as PP.

Com a finalidade de possibilitar inferências aos dados da Tabela 45, foi calculado o coeficiente de correlação de Pearson entre utilização de práticas de controladoria e indicadores não-financeiros. Os dados da Tabela 46 revelam as variáveis que estão relacionadas no grupo das PP.

**Tabela 46** - Análise da Correlação de Pearson entre Práticas de Controladoria e Indicadores Não-Financeiros de IES - Privadas Particulares

Variáveis do questionário	28.1) Índice de ocupação das turmas por curso	28.2) Índice de evasão dos cursos	28.3) Índice de inadimplência dos cursos	28.4) Índice de matrículas efetivadas <i>versus</i> aprovações no concurso vestibular
8) Planejamento Estratégico	0,309	-0,233	0,493	0,268
16) Orçamento Operacional	0,114	0,307	0,667	0,145
17) Cobrança das Metas Orçamentárias	0,184	-0,004	0,589	0,039
18) Ponto de Equilíbrio por Curso	0,380	-0,077	0,319	0,413
19) Ponto de Equilíbrio para toda a IES	0,491	-0,148	0,578	0,645

**Fonte:** Dados da pesquisa

Embora os resultados da Tabela 46 indiquem valores do coeficiente de correlação entre 0,410 a 0,700 considerados por Hair Jr. *et al.* (2005) como força de associação moderada, não se pode inferir a existência de correlação estatística significativa, mesmo entre as Variáveis 19 e 28.4. com maior valor de correlação (0,645) no conjunto de variáveis desta Tabela. Assim, não se pode inferir se o grupo das PP em que se utilizam práticas de controladoria (Variáveis 8, 16, 17, 18 e 19) há associação ao uso de indicadores não-financeiros (Variáveis 28.1 a 28.4).

Na Tabela 47 são apresentados os dados da correlação entre as Variáveis 8, 16, 17, 18 e 19, e as Variáveis 28.1 a 28.4 no grupo das C/C/F/PM.

**Tabela 47** - Análise da Correlação de Pearson entre Práticas de Controladoria e Indicadores Não-Financeiros de IES - C/C/F/PM

Variáveis do questionário	28.1) Índice de ocupação das turmas por curso	28.2) Índice de evasão dos cursos	28.3) Índice de inadimplência dos cursos	28.4) Índice de matrículas efetivadas <i>versus</i> aprovações no concurso vestibular
8) Planejamento Estratégico	0,318	0,369	0,426	-0,088
16) Orçamento Operacional	0,343	0,398	0,427	-0,037
17) Cobrança das Metas Orçamentárias	0,377	0,397	0,589*	-0,116
18) Ponto de Equilíbrio por Curso	0,539*	0,574*	0,396	-0,051
19) Ponto de Equilíbrio para toda a IES	0,465	0,494	0,409	0,061

\* A correlação é significativa no nível 0,05.

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Nota-se no grupo das C/C/F/PM a existência de correlação moderada e significativa entre a utilização do Ponto de Equilíbrio por curso (Variável 18) e as Variáveis 28.1 e 28.2 (Índice de ocupação das turmas e Índice de evasão dos cursos, respectivamente), e da mesma forma, entre Cobrança das Metas Orçamentárias (Variável 17) e utilização de índice de inadimplência dos cursos (Variável 28.3). Nestas variáveis pode-se inferir a existência de relação entre a utilização de práticas de controladoria e indicadores não-financeiros pelas IES.

#### 4.7 SERVIÇOS TERCEIRIZADOS

Conforme tratado no referencial teórico, parte das organizações de mercado tem adotado algum tipo de atividade terceirizada. A literatura sobre gestão de IES, tem destacado que esse processo também vem sendo adotado naquelas atividades que não têm relação direta com o foco central do negócio da instituição. Garcia (2005) em seu trabalho, posiciona-se criticamente quanto as IES manterem em seus quadros de funcionários: seguranças, faxineiros, técnicos em manutenção de informática, para citar alguns. O referido autor considera que tais serviços devam ser terceirizados.

Nessa pesquisa se investigou as atividades que estão sendo terceirizadas. Também, buscou-se identificar se os serviços terceirizados estão sendo avaliados e controlados quanto à sua qualidade e custos, ou seja, se a controladoria nas atribuições que lhe competem, está subsidiando com controles e avaliações esse processo.

Na Tabela 48 são apresentados os dados correspondentes à quantidade de IES em que se adotam algum serviço terceirizado.

**Tabela 48 - Adoção de Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica**

29) Na Instituição se adota serviços terceirizados?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP	C/C/F/PM	Universitárias	Não-Univers.
Adota	90,5	80,0	92,3	82,6
Não adota	9,5	20,0	7,7	17,4
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as respostas classificadas como “outros Serviços” tem-se nas PP: praça de alimentação ou cantina com duas citações, uma para manutenção de equipamentos de informática e outra para desenvolvimento de material didático; e, nas C/C/F/PM, tem-se assessorias especializadas em algumas áreas.

A adoção de algum tipo de serviços terceirizados é bastante significativa, em especial nas PP. Nas CC/F/PM o percentual, entretanto, aparece como alternativa no processo de gestão.

Na Tabela 49 são apresentados os dados das principais atividades terceirizadas por categoria administrativa de IES.

**Tabela 49 - Atividades Terceirizadas por Categoria Administrativa**

30) Caso adote serviços terceirizados, indique à(s) atividade(s):	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Vigilância e Segurança	17	89,5	12	100,0	29	93,5
Fotocópia de documentos	15	78,9	10	83,3	25	80,6
Cobrança (recuperação de créditos por meios administrativos e jurídicos)	12	63,2	6	50,0	18	58,1
Limpeza e conservação	9	47,4	8	66,7	17	54,8
Desenvolvimento de <i>software</i>	9	47,4	6	50,0	15	48,4
Jurídico	9	47,4	5	41,7	14	45,2
Paisagismo	8	42,1	5	41,7	13	41,9
Contabilidade	11	57,9	2	16,7	13	41,9
Manutenção (predial, hidráulica e elétrica)	7	36,8	5	41,7	12	38,7
Locação de veículos	3	15,8	3	25,0	6	19,4
Vestibular	1	5,3	5	41,7	6	19,4
Outros Serviços	6	31,6	1	8,3	7	22,6

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que nas PP há uma procura maior por atividades com profissão regulamentada do que as C/C/F/PM, como por exemplo, serviços de desenvolvimento de *software*, jurídico e contabilidade.

Mais especificamente sobre a maior utilização de serviços de contabilidade terceirizados pelas PP, é possível que seja um fator que tenha contribuído para o menor uso das peças orçamentárias, bem como o menor detalhamento das mesmas (Tabela 34), isso porque, a contabilidade tende a ser um dos setores mais próximos à controladoria, que é a área responsável pela coordenação do orçamento operacional.

A menor terceirização dos serviços contábeis nas C/C/F/PM pode estar associada também à maior necessidade de informações legais, por serem entidades filantrópicas, com maior exigências da contabilidade societária perante aos órgãos de fiscalização.

Nota-se também, maior preferência por terceirização da atividade de cobrança (recuperação de créditos por meios administrativos e jurídicos) nas PP do que nas C/C/F/PM. A terceirização dessa atividade assinala que as IES querem ter maior resultado sem criar constrangimento ao aluno, do que quando feita pela própria instituição.

A maior utilização de serviços de cobrança nas PP indica a maior utilização do indicador “índice de inadimplência dos cursos” (Variável 28.3 da Tabela 45), bem como maior adoção de “programa de combate à evasão nos cursos” (Tabela 24).

O nível de detalhamento dos serviços terceirizados nas IES da amostra pode ser comparado com outra pesquisa realizada recentemente em organizações de mercado (CENAM, 2005). Na Tabela 50 são apresentados os dados correspondentes à comparação de atividades comuns nas duas pesquisas.

**Tabela 50** - Comparação de Pesquisas sobre Atividades Terceirizadas

	CENAM (2005) (%)	Este Estudo	
		Privadas Particulares (%)	C/C/F/PM (%)
Vigilância e Segurança	69,0	89,5	100,0
Limpeza e conservação	73,0	47,4	66,7
Desenvolvimento de <i>software</i>	47,0	47,4	50,0
Jurídico	46,0	47,4	41,7
Paisagismo	52,0	42,1	41,7
Manutenção (predial, hidráulica e elétrica)	56,0	36,8	41,7
Locação de veículos	22,0	15,8	25,0

**Fonte:** Cenam (2005) e dados da pesquisa

Nota-se uma acentuada semelhança entre a pesquisa de CENAM (2005) e este estudo, nas atividades de desenvolvimento de *software* e jurídico, enquanto que nas atividades de limpeza e conservação e de manutenção nas IES deste estudo se faz menor adoção da terceirização em relação às organizações de mercado. Nos serviços de vigilância e segurança ocorre o inverso, com maior adoção por parte das IES. Os resultados desta pesquisa diferem dos verificados no estudo de Garcia (2005), em que as IES ainda mantêm em seus quadros faxineiros e vigilantes, por exemplo.

Na Tabela 51, são apresentados os dados correspondentes ao controle e avaliação dos serviços terceirizados quanto à sua qualidade e custos. Nota-se que em ambas as categorias de IES se promove controle ou avaliação moderada da terceirização, pelos setores envolvidos ou por departamento específico e avaliação de custos da terceirização.

**Tabela 51** - Controle e Avaliação dos Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa

31) Os serviços prestados por terceiros são controlados e avaliados quanto a sua qualidade e custos	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Pelos próprios setores envolvidos	14	73,7	6	50,0	20	64,5
Por um departamento específico	8	42,1	6	50,0	14	45,2
Não existe avaliação	2	10,5	0	0,0	2	6,5
Não existe controle	0	0,0	0	0	0	0,0

**Fonte:** Dados da pesquisa

Dentre as questões ligadas a terceirização de serviços de IES, também objetivou-se identificar a ocorrência de internalização de serviços que anteriormente haviam sido terceirizados. Os dados da Tabela 52 mostram que tem sido baixo o índice de retorno de terceirização em ambas as categorias. Mesmo com esse baixo índice de retorno de terceirização, há indicativos de que nas IES se está promovendo avaliação e controle do processo de terceirização.

**Tabela 52** - Ocorrência de Internalização de Serviços Terceirizados por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

32) Houve processo de internalização de serviços (retorno de terceirização)?	Categoria Administrativa		Organização Acadêmica	
	PP (%)	C/C/F/PM (%)	Universitárias(%)	Não-Univers. (%)
Ocorreu	14,3	20,0	23,1	13,0
Não ocorreu	85,7	80,0	76,9	87,0
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa



Na Variável 32 (Tabela 52) é possível identificar as atividades que deixaram de ser terceirizadas e passaram a ser executadas por funcionários das IES. Os dados da Tabela 53 indicam que a atividade de limpeza e conservação foi a mais citada como causa de retorno de terceirização.

**Tabela 53** - Atividades Terceirizadas que Foram Internalizadas por Categoria Administrativa

33) Caso tenha havido processo de internalização de serviços (retorno de terceirização), indique à(s) atividade(s)	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Limpeza e conservação	2	66,7	2	66,7	4	66,7
Vigilância e Segurança	0	0,0	1	33,3	1	16,7
Paisagismo	0	0,0	1	33,3	1	16,7
Contabilidade	1	33,3	0	0,0	1	16,7
Manutenção em equipamentos de informática	1	33,3	0	0,0	1	16,7
Telefonista	0	0,0	1	33,3	1	16,7

**Fonte:** Dados da pesquisa

A pesar de terem sido poucas as atividades que foram internalizadas (Tabela 53), objetivou-se identificar quais foram às causas que motivaram as IES tal decisão nas IES. Na Tabela 54 é possível observar duas constatações: (1) Nas IES têm-se buscado alguma forma de controle ou avaliação de custos. Isso indica que se está promovendo “estudos de viabilidade” quando da adoção da terceirização e também quando do retorno de terceirização; e (2) dentre as duas causas alegadas para a internalização de serviços encontradas nesta pesquisa, a qualidade dos serviços prestados também foi apontada por 52% dos respondentes da pesquisa nacional feita por CENAM (2005), como um dos fatores restritivos desse processo.

**Tabela 54** - Causas Alegadas para Internalização de Atividades Terceirizadas por Categoria Administrativa

34) Quais as causas para internalização de serviços (retorno de terceirização)?	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Aumento dos custos	2	66,7	3	100,0	5	83,3
Perda da qualidade	2	66,7	3	100,0	5	83,3

**Fonte:** Dados da pesquisa

Em síntese, percebe-se nesta seção, que nas IES têm-se optado por terceirizar várias atividades que não representam o negócio principal ‘educação’. Percebe-se também que nas mesmas têm-se promovido estudos de viabilidade quando da adoção da terceirização bem como o controle e avaliação das atividades terceirizadas, com objetivos da continuidade desse

processo ou pela decisão da internalização das atividades que apresentam aumento dos custos ou perda da qualidade. Isso indica que muito provavelmente a controladoria, apoiada em processos e ferramentas de gestão, tem um papel crucial na avaliação econômica do processo de terceirização.

#### 4.8 SISTEMAS INFORMATIZADOS

A gestão necessita de informações confiáveis e tempestivas. A segurança dos dados e um fluxo adequado da informação na geração de modelos de decisão que permitam orientar o processo de tomada de decisões, é imprescindível no processo de gestão. Um sistema informatizado que propicie tais atributos é indispensável dentro do sistema informacional de controladoria.

Nesse sentido e consistente com o entendimento de Guerreiro (1989), de que o processo de gestão deve ser suportado por sistemas de informação gerenciais que possibilitem interfaces com os sistemas operacionais, objetivando a integração, buscou-se identificar se nas IES se utilizam sistemas informatizados que possibilitem a integração com diversas áreas (Tabela 55).

**Tabela 55** - Adoção de Sistemas Informatizados Integrados por Categoria Administrativa

35) A Instituição utiliza sistema(s) informatizado(s) que possibilite integrar suas diversas áreas?	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Gestão acadêmica	21	100,0	14	93,3	35	97,2
Gestão financeira (Fluxo de Caixa)	19	90,5	13	86,7	32	88,9
Gestão de biblioteca	18	85,7	13	86,7	31	86,1
Gestão de faturamento e contas a receber	17	81,0	13	86,7	30	83,3
Gestão de compras e contas a pagar	15	71,4	13	86,7	28	77,8
Gestão de recursos humanos	14	66,7	12	80,0	26	72,2
Gestão contábil	10	47,6	14	93,3	24	66,7
Gestão de imobilizado	9	42,9	12	80,0	21	58,3
Outros sistemas/módulos integrados	1	4,8	1	6,7	2	5,6

**Fonte:** Dados da pesquisa

Na Tabela 55, identifica-se maior utilização de sistemas informatizados nas C/C/F/PM do que nas PP, exceto para os sistemas de Gestão acadêmica e Gestão financeira (Fluxo de Caixa).

Uma possível explicação para o maior uso nas C/C/F/PM pode ser encontrada no tamanho dessas IES (Tabela 17) as quais possuem mais alunos (graduação e pós-graduação), da mesma forma que evidenciam maior número de professores e funcionários técnico-administrativos e maior número de *campi*/unidades.

Os sistemas relacionados à Gestão financeira se destacam em ambas as categorias, exceto pela gestão contábil, embora utilizada na maioria das C/C/F/PM. Uma baixa utilização foi referenciada nas PP. Tal resultado mostra-se um tanto antagônico visto pela ótica das práticas de controladoria, que se fundamentam também na informação gerada pelo sistema de Gestão contábil e pelos sistemas de Gestão financeira, inclusive. A baixa utilização do sistema de Gestão contábil pelas PP indica que a atuação da controladoria fica prejudicada. O que se espera é que nas IES que possuem mais sistemas informatizados se tenha mais condições de executar as práticas de controladoria.

Comparando-se a utilização do sistema de Gestão financeira (Fluxo de Caixa), evidenciada na Tabela 55, com a ferramenta Fluxo de Caixa (Tabela 37), verifica-se uma elevada frequência em ambas.

Nota-se nas C/C/F/PM maior utilização dos sistemas de Gestão contábil do que nas PP, o que indica a menor frequência, observada na Tabela 49, com a terceirização na atividade contabilidade naquele grupo de IES.

Na pesquisa sobre a utilização dos sistemas de custos pelas IES do Sistema ACAFE de Santa Catarina, Menegat (2006) identificou baixa integração do sistema de custos com os outros sistemas adotados naquele grupo de IES, com exceção do sistema de controle financeiro, indicado por 61,5% daquela amostra (Tabela 8, seção 2.6.3 deste estudo). Estabelecendo-se uma relação comparativa com o presente estudo, haja vista o tamanho das amostras ser similar, observa-se um ponto em comum em ambas as pesquisas no que tange a integração do sistema financeiro com os demais. Nessa pesquisa, identificou-se uma frequência de 86,7% nas C/C/F/PM.

Dentre as respostas classificadas como “outros sistemas/módulos integrados” (Tabela 55), tem-se nas PP uma citação referindo o diário para registro acadêmico on-line; e, nas C/C/F/PM, o sistema ou módulo Filantropia/PROUNI. Partindo do pressuposto de que os sistemas informatizados estão estabelecidos dentro de uma visão holística, subentende-se que os mesmos possibilitam uma maior integração dos controles operacionais.

#### 4.9 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA MAIS UTILIZADAS

Nesta seção, objetivou-se identificar as práticas de controladoria mais utilizadas nos últimos três anos pelos gestores, bem como a existência de expectativa de uso futuro de práticas ainda não implantadas nas IES.

Para estas identificações foram adotadas no questionário duas perguntas abertas, permitindo-se maior liberdade aos respondentes da pesquisa. Conforme pode ser observado nas Tabelas 56 e 57, um grande número de respondentes não informaram as práticas mais utilizadas, bem como a expectativa de uso futuro. Mesmo com um grande número de questionários recebidos sem respostas para essas duas questões, optou-se pela não exclusão dos dados e na seqüência a descrição dos dados recebidos. A estratégia de pergunta aberta não correspondeu a expectativa inicial.

**Tabela 56** - Práticas de Controladoria Mais Utilizadas nos Últimos 3 Anos (2005 a 2007) por Categoria Administrativa

36) Quais práticas de controladoria foram mais utilizadas nos últimos 3 anos (2005 a 2007)? (Especifique as 5 mais importantes)	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Fluxo de caixa	5	23,8	9	60,0	14	38,9
Orçamento Operacional	5	23,8	7	46,7	12	33,3
Demonstração de Resultado	0	0,0	5	33,3	5	13,9
Mapas de indicadores de desempenho	2	9,5	2	13,3	4	11,1
Diversos ERP (RH, acadêmico, contábil, contas a pagar e a receber)	4	19,0	0	0,0	4	11,1
Balanço Patrimonial	0	0,0	4	26,7	4	11,1
Planejamento Estratégico	2	9,5	0	0,0	2	5,6
Controle da inadimplência e políticas de negociação com aluno	2	9,5	0	0,0	2	5,6
Custeio ABC	2	9,5	0	0,0	2	5,6
<i>Balanced Scorecard</i>	1	4,8	0	0,0	1	2,8
Outras práticas de controladoria	3	14,3	8	53,3	11	30,6
Não responderam	10	47,6	5	33,3	15	41,7

**Fonte:** Dados da pesquisa

Na Tabela 56, de modo geral, observa-se a preferência pela utilização de práticas de controladoria tradicionais, como é o caso do fluxo de caixa e orçamento operacional. Curiosamente, o planejamento estratégico, apesar de ser adotado na grande maioria das IES desta pesquisa (Tabela 28), não foi indicado como uma das cinco mais importantes práticas de controladoria. Mesmo diante do desvio citado quanto à ausência de uso de planejamento estratégico, é possível constatar a sua relevância como prática de controladoria, haja vista as

freqüências para fluxo de caixa e orçamento operacional, os quais representam a quantificação do planejamento estratégico.

Com referência a nomenclatura “outras práticas” (Tabela 56), foram informados nas C/C/F/PM indicadores de ociosidade, indicadores de evasão, indicadores de inadimplência, imobilização de capital, contabilidade gerencial, índice de endividamento, compras, demonstrativos financeiros por curso e gestão de recursos humanos. Nas PP foi informado contrato de gestão como outras práticas.

Nota-se ainda na Tabela 56, que nas C/C/F/PM se adotam mais práticas de controladoria com foco para a maximização do resultado econômico, ou seja a utilização da demonstração de resultado e do orçamento operacional e combinada com a utilização de indicadores não-financeiros em “outras práticas”, sinaliza maior utilização de prática de controladoria no grupo das C/C/F/PM do que nas PP. Nas PP se adotam mais práticas de planejamento estratégico, indicadores de inadimplência, custeio ABC, BSC e sistemas operacionais ERP, em relação às C/C/F/PM, além de adotarem também fluxo de caixa e orçamento operacional presente em ambas os grupos. Esse conjunto de práticas sinaliza maior utilização de práticas mais contemporâneas de controladoria do que no grupo C/C/F/PM, tendo em vista a citação do BSC e método de custeio ABC.

Na seqüência, identificou-se as práticas de controladoria com expectativa de uso futuro (Tabela 57).

**Tabela 57** - Práticas de Controladoria com Pretensão de Adoção para 2008 por Categoria Administrativa

Quais práticas de controladoria não utiliza, mas pretende adotar, pela primeira vez, para o próximo ano (2008)?	Privadas Particulares		C/C/F/PM		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
ERP integrados (contas a receber, a pagar, compras, folha de pagamento, contábil e acadêmico)	3	14,3	1	6,7	4	11,1
EBITDA – <i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>	0	0,0	1	6,7	1	2,8
Custeio ABC por curso, projeto, programa e unidades	0	0,0	1	6,7	1	2,8
Gestão de documentos (arquivo/digitalização)	0	0,0	1	6,7	1	2,8
Painel de bordo	0	0,0	1	6,7	1	2,8
Gestão Financeira	2	9,5	0	0,0	2	5,6
Gestão de recursos humanos	1	4,8	0	0,0	1	2,8
Negociação de títulos acadêmicos com agente financeiro	1	4,8	0	0,0	1	2,8
Implantação de um fundo para financiar o aluno	1	4,8	0	0,0	1	2,8
Não responderam	17	81,0	11	73,3	28	77,8

**Fonte:** Dados da pesquisa

De modo geral, percebe-se que, além da expectativa quanto ao uso futuro de práticas de controladoria, foram informadas algumas estratégias pretendidas, tais como: (a) negociação de títulos acadêmicos com agente financeiro; (b) implantação de um fundo para financiar o próprio aluno. Deduz-se que em ambas as estratégias deverá haver a participação da controladoria, fornecendo suporte informacional para estudo de viabilidade das alternativas que proporcionem otimização do resultado econômico.

Quanto à pretensão de utilização de gestão de documentos (arquivo/digitalização), citados pelos respondentes e apresentadas na Tabela 57, manteve-se resposta recebida como forma de expressar fidelidade aos questionários respondidos. Contudo, não se pode considerá-la como prática de controladoria.

Tendo em vista a limitação imposta pelo alto índice respostas faltantes nos questionários referente às questões das Tabelas 56 e 57, deve-se ter cuidado com o uso dos resultados.

#### 4.10 DESEMPENHO ECONÔMICO

Verificou-se a existência de relação entre a utilização das práticas de controladoria com o desempenho econômico declarado das IES (objetivo específico 5).

Conforme tratado no referencial teórico, a continuidade das organizações, inclusive das IPES sem fins lucrativos, é dependente de uma eficaz gestão econômica dos recursos envolvidos. Para se obter a informação sobre o desempenho econômico e financeiro, solicitou-se aos respondentes que atribuíssem um escore de 1 a 5, conforme Tabela 58. Também, solicitou-se a opinião do desempenho financeiro declarado das IES, como alternativa de análise complementar dos dados.

Em relação a opinião quanto ao desempenho econômico e financeiro, os dados foram coletados em resposta às seguintes questões:

“(38) Desempenho econômico global de sua IES (lucro ou prejuízo), nos últimos 3 anos; que nível você atribui de 1 a 5”.

“(39) Desempenho financeiro global de sua IES (geração de caixa), nos últimos 3 anos; que nível você atribui de 1 a 5”.

Na Tabela 58 são apresentados os dados correspondentes ao desempenho econômico e financeiro declarados pelos respondentes.

**Tabela 58** - Desempenho Econômico e Financeiro por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

	Ótimo (5)	Bom (4)	Regular (3 nem bom, nem ruim)	Ruim (2)	Péssimo (1)	Média	Desvio- Padrão
<b>38) Desempenho Econômico</b>							
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares (amostra 21)	9,5%	57,1%	19,0%	14,4%	0,0%	3,62	0,86
C/C/F/PM (amostra 15)	20,0%	20,0%	60,0%	0,0%	0,0%	3,60	0,82
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias (amostra 13)	15,4%	15,4%	69,2%	0,0%	0,0%	3,46	0,78
Não-Universitárias (amostra 23)	13,1%	56,5%	17,4%	13,0%	0,0%	3,70	0,88
<b>39) Desempenho Financeiro</b>							
<b>Por Categoria Administrativa</b>							
Privadas Particulares (amostra 21)	14,3%	47,6%	28,6%	9,5%	0,0%	3,67	0,86
C/C/F/PM (amostra 15)	6,7%	40,0%	46,6%	6,7%	0,0%	3,67	0,65
<b>Por Organização Acadêmica</b>							
Universitárias (amostra 13)	15,5%	23,1%	53,7%	7,7%	0,0%	3,46	0,88
Não-Universitárias (amostra 23)	8,8%	56,5%	26,0%	8,7%	0,0%	3,65	0,78

Fonte: Dados da pesquisa

Na Questão 38 (desempenho econômico) 66,6% (9,57% + 57,1%) do grupo das PP e 40,0% das C/C/F/PM tiveram o desempenho econômico positivo (bom e ótimo) nos últimos 3 anos, no entender dos respondentes.

Os dados da Tabela 58, quando mostrados sob a forma de organização acadêmica (universitárias e não-universitárias), evidenciam por parte dos gestores uma avaliação positiva (bom e ótimo) quanto ao desempenho econômico representado pelos percentuais de 30,8% (15,4% + 15,4%) nas IES universitárias e por 69,6% (13,1% + 56,5%) nas não-universitárias. Bahiense (2002) em sua pesquisa nas IES Catarinenses, referenciava que a forma de organização acadêmica tem um impacto intenso sobre os custos com a docência e com a produção acadêmica, sobretudo das universitárias. Alicerçando-se na constatação do referido autor, é possível observar que as respostas apresentadas seguem a tendência outrora constatada, pois o desempenho econômico declarado nas universitárias ficou abaixo daquele evidenciado nas não-universitárias. Isso sinaliza que as universitárias, com maiores custos com a docência e com a produção acadêmica, podem estar com dificuldades de repassar aos preços dos serviços estes custos, sacrificando o resultado econômico.

Os dados da Variável 39 (desempenho financeiro da Tabela 58) objetivam complementar a interpretação do desempenho econômico. Verifica-se a tendência anteriormente observada pelos gestores na variável 38 (desempenho econômico), ou seja, as médias observadas nas PP, não-universitárias e C/C/F/PM, mantiveram-se uniformes com

variação de até 0,05 pontos para mais ou para menos. Já nas universitárias, com menores médias mantiveram-se em 3,46 pontos. Isso sinaliza que não houve correlação com o desempenho econômico, na avaliação do gestor quanto a geração de caixa (desempenho financeiro).

**Tabela 59** - Desempenho Econômico nos Últimos 3 Anos por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

40) O desempenho econômico global de sua IES, nos últimos 3 anos, está?	Categoria Administrativa		Organização Acadêmica	
	PP (%)	C/C/F/PM (%)	Universitárias (%)	Não-Univers. (%)
Ascendente	85,7	60,0	53,8	87,0
Descendente	14,3	40,0	46,2	13,0
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 59 evidenciam que a melhoria no desempenho econômico é maior nas PP (85,7%) do que nas C/C/F/PM (60%). Conforme tratado no referencial teórico, esperava-se essa avaliação mais positiva do desempenho econômico por parte das PP. Isso porque a missão é empresarial e com fins lucrativos (MEC, 2008a). Para essas instituições, é a existência de mercado que antecede a criação de novas instituições particulares e cursos; nas categorias públicas e nas comunitárias, confessionais e filantrópicas (C/C/F/PM), a criação de cursos ou instituições visa atender aos critérios de necessidade social (PEREIRA, 2003).

Esse maior foco no resultado econômico por parte das PP pode ser percebido pelas aquisições de IES no mercado brasileiro, conforme Quadro 9 desta pesquisa. É possível perceber na seção 2.2.1 que as quatro instituições PP (Companhias Abertas) adotam elevados níveis de governança corporativa, e muito provavelmente a cultura de avaliação de resultado das IES mantidas pelas mantenedoras, representa uma característica explícita desse grupo de IES.

Com base nos dados da Variável 38 (Tabela 58), desempenho econômico declarado, avaliou-se, a associação desta Variável com práticas de controladoria (utilização do planejamento estratégico e orçamento operacional, ponto de equilíbrio, bem como a cobrança dos gestores sobre as metas estabelecidas no orçamento operacional), utilizando-se análise de correlação de Pearson (Tabela 60).



**Tabela 60** - Análise da Correlação de Pearson entre Desempenho Econômico Declarado e Práticas de Controladoria por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

Variáveis do questionário	Privadas Particulares (amostra 21)	C/C/F/PM (amostra 15)	Universitárias (amostra 13)	Não-Universitárias (amostra 23)
8) Planejamento Estratégico	0,458*	-0,189	0,336	0,037
16) Orçamento Operacional	0,444*	0,272	0,048	0,475*
17) Cobrança das Metas Orçamentárias	0,705**	0,234	0,357	0,523*
18) Ponto de Equilíbrio por Curso	0,297	-0,431	-0,318	0,162
19) Ponto de Equilíbrio para toda a IES	0,370	-0,391	0,094	0,176

\* A correlação é significativa no nível 0,05.

\*\* A correlação é significativa no nível 0,01.

**Fonte:** Dados da pesquisa

A análise de correlação no grupo das instituições PP (Tabela 60) é alta e significativa entre desempenho econômico declarado (Variável 38) e cobrança das metas orçamentárias (Variável 17). A correlação também é significativa e moderada entre desempenho econômico declarado e as variáveis: utilização do planejamento estratégico e orçamentário.

No grupo das não-universitárias, a correlação é significativa e moderada entre desempenho econômico declarado e as variáveis: utilização do orçamento operacional e a cobrança das suas metas.

Nos grupos das instituições C/C/F/PM e universitárias (Tabela 60), a correlação indica a existência de pequena e leve força de associação entre desempenho econômico declarado e as demais variáveis, porém, não-significativa. Uma das possíveis explicações pode residir no menor desempenho econômico declarado nestes dois grupos de IES, conforme as médias da Tabela 58.

Os resultados da Tabela 60 permitem inferir que o desempenho econômico declarado das instituições dos grupos PP e não-universitárias está associado à utilização das práticas de controladoria. Essa inferência encontra amparo no entendimento de Guerreiro (1989), quando sugere que devem ser incorporados ao modelo de gestão econômica, as seguintes definições e instrumentos: (a) deve haver planejamento estratégico; (b) deve haver planejamento operacional (orçamento operacional); (c) deve haver controle das atividades; e (d) a gestão deve ser voltada principalmente para a rentabilidade.

As Variáveis do questionário sobre a utilização do planejamento tributário (Tabela 40) e *Balanced Scorecard* (Tabela 44), não foram objeto de análise de correlação com o desempenho econômico declarado, haja vista a baixa amostra que os utilizam.

#### 4.11 OFERTA DE CURSOS DE FORMAÇÃO E/OU ATUALIZAÇÃO PARA GESTORES DE IES

Objetivou-se identificar o oferecimento nas IES, de cursos superiores regulares para gestores desse segmento, bem como em que níveis de educação superior os mesmos são oferecidos (ensino, pesquisa e extensão). Os dados foram coletados em resposta a seguinte questão:

“A Instituição oferece curso(s) de formação e/ou atualização para gestores de Instituições de Ensino Superior?” As respostas constam na Tabela 61.

**Tabela 61** - Oferta de Cursos de Capacitação para Gestores de IES por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

41) A Instituição oferece curso(s) de formação e/ou atualização para gestores de Instituições de Ensino Superior?	Categoria Administrativa		Organização Acadêmica (%)	
	PP (%)	C/C/F/PM (%)	Universitárias (%)	Não-Univers. (%)
Oferece	47,6	73,3	76,9	47,8
Não oferece	52,4	26,7	23,1	52,2
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Nota-se na Tabela que na grande maioria das IES dos grupos C/C/F/PM e universitárias são oferecidos cursos de capacitação para gestores. Nos grupos das PP e não-universitárias essa oferta é menor e ocorre em aproximadamente 47% dessas IES.

Na percepção do pesquisador, as respostas podem conter um viés pois talvez, a pergunta não tenha sido suficientemente entendida pelos respondentes da pesquisa. A percepção é a de que o número de IES que oferecem cursos é baixa e as respostas não representam a realidade sobre a formação específica para os gestores de IES. Muito provavelmente tenha havido o entendimento por parte dos respondentes de oferecimento de outros cursos ou equivalentes a título de treinamento interno, diferentemente de um curso de graduação e pós-graduação regular e específico para gestão de IES (gestão universitária). No entanto, manteve-se os dados para ser fiel às respostas recebidas.

Buscou-se saber, nas instituições que não oferecem cursos de formação e/ou atualização para seus gestores, se há pretensão de sua oferta. Na Tabela 62, são apresentados os dados correspondentes.

**Tabela 62** - Posicionamento das IES sobre Oferta de Cursos de Capacitação para Gestores por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

42) Se não oferece curso(s) de formação e/ou atualização para gestores, a Instituição pretende oferecer?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP (amostra 11)	C/C/F/PM (amostra 4)	Universitárias (amostra 3)	Não-Univers. (amostra 12)
Não avaliou	45,5	25,0	33,3	41,7
Ainda esta avaliando	18,2	50,0	66,7	16,7
Pretende oferecer, mas não tem previsão	27,3	0,0	0,0	25,0
Pretende oferecer dentro de 2 anos	9,1	25,0	0,0	16,7
<b>Total</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Fica evidente que, em uma parcela significativa do grupo das PP e não-universitárias (45,5% e 41,7%, respectivamente), o oferecimento de capacitação para os gestores não é uma prioridade. Nas C/C/F/PM e universitárias, o número das que ainda estão avaliando também é significativo (50% e 66,7%, respectivamente).

Na seqüência, investigou-se em que níveis de educação superior (ensino, pesquisa e extensão) os cursos de capacitação de gestores são oferecidos.

**Tabela 63** – Níveis de Cursos Oferecidos para Capacitação de Gestores de IES por Categoria Administrativa e Organização Acadêmica

43) Em quais níveis são oferecidos cursos de formação e/ou atualização para gestores?	Categoria Administrativa (%)		Organização Acadêmica (%)	
	PP (amostra 10)	C/C/F/PM (amostra 11)	Universitárias (amostra 10)	Não-Univers. (amostra 11)
Pós-graduação ( <i>Lato sensu</i> )	100,0	90,9	90,0	100,0
Cursos de extensão	60,0	54,5	50,0	63,6
Graduação	80,0	54,5	50,0	81,8
Cursos seqüenciais	10,0	27,3	30,0	9,1
Outros cursos	30,0	18,2	30,0	18,2

Fonte: Dados da pesquisa

A existência de um suposto viés foi constatada em consulta efetuada ao portal da Educação Superior do MEC/INEP<sup>8</sup>, onde verificou-se a inexistência de cursos de graduação e de extensão no estado de Santa Catarina, oficialmente autorizados e voltados para a gestão universitária, fazendo com que os dados informados na Tabela 63, quanto a estes dois níveis estão inconsistentes.

A confirmação do viés de que cursos ou equivalentes de treinamento interno, diferentemente de um curso de graduação e pós-graduação regular e específico para gestão de IES (gestão universitária) responderia as questões das Tabelas 61 e 63, foi constatada entre os

<sup>8</sup> Consulta efetuada no Portal da Educação Superior, por “educação superior” e “ensino superior”. Disponível em: <[http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/cur\\_passo2.asp?uf=SC](http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/cur_passo2.asp?uf=SC)>. Acesso em: 02 set. 2008.

dias 18 a 23 de setembro de 2008, quando foi feito contato telefônico com cada uma das 21 instituições que informaram oferecer tais cursos no Estado. Os contatos foram efetuados junto aos setores de pós-graduação (*Lato sensu*), de graduação e extensão de cada IES.

A pergunta feita pelo pesquisador foi se a IES ofereceu cursos para formação de gestores de universidades ou faculdades em nível de graduação ou pós-graduação, entre o segundo semestre de 2007 e o primeiro semestre de 2008 (período desta pesquisa)? Também foi esclarecido que se tratava de cursos específicos com conteúdos voltados para gestão de IES, diferentemente de cursos oferecidos para organizações empresariais de mercado.

Uma C/C/F/PM informou que ofereceu curso de Pós-graduação (*Lato sensu*) para gestores da própria IES em uma única turma, voltado para gestão universitária. No entanto, o curso não foi ofertado para o público externo. Dentre as PP, uma informou que oferece cursos de Pós-graduação (*Lato sensu*) em “gestão educacional” na modalidade de educação a distância (EaD), pois é conveniada com uma rede EaD Nacional. Tal curso abrange conteúdos ligados à Gestão Estratégica, Marketing Educacional, Gestão de Pessoas nas Organizações Educacionais e Gestão Financeira nas Organizações Educacionais.

Assim, após contato telefônico, percebe-se que apenas 10% das PP e 9,1% das C/C/F/PM pesquisadas (Tabela 63) oferecem cursos de Pós-graduação (*Lato sensu*). Alguns motivos para o não oferecimento por parte das demais IES foram informados pelos entrevistados. São eles: (a) “Depende do coordenador de curso de graduação identificar a demanda e encaminhar o projeto de especialização (*Lato sensu*) voltado para atender esses gestores”; (b) “A concorrência não tem interesse em enviar seus gestores para cursar uma especialização específica em nossa universidade”; e (c) “Nossa demanda vem do setor industrial”.

Entende-se que existe deficiência nas próprias IES que não estão criando condições para que o conhecimento e a profissionalização específica da gestão de IES avancem.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões da pesquisa, atendendo aos objetivos que a nortearam. Também são apresentadas recomendações para futuros estudos.

### 5.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve por objetivo investigar a utilização de práticas de controladoria, pelas Instituições de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina, como suporte ao processo de gestão, contando com uma amostra de 36 entidades.

O primeiro objetivo específico, então, alcançou-se ao pesquisar as principais práticas de controladoria passíveis de adoção na gestão econômica das IES, conforme exposto no referencial teórico.

No âmbito das IES, foram pesquisadas as seguintes práticas de controladoria passíveis de adoção na gestão econômica das mesmas: planejamento estratégico, orçamento operacional, cobrança quanto ao atingimento das metas previstas no orçamento operacional, ponto de equilíbrio (*Break-Even Point*), fluxo de caixa, planejamento tributário, *Balanced Scorecard* (BSC), indicadores não-financeiros e avaliação e controle de serviços terceirizados.

Neste estudo, os gestores das IES reconhecem que tais práticas são adotadas como instrumentos de suporte ao processo de gestão. Entretanto, a intensidade de adoção de algumas dessas práticas tem se mostrado baixa, por exemplo, o planejamento tributário e o *Balanced Scorecard* (BSC) não são adotados significativamente nas IES, sendo que parece haver aqui um paradoxo que merece ser destacado: as universidades, por exemplo, são instituições de ensino pluricurriculares que produzem e transmitem conhecimento, porém tanto o planejamento tributário como o *Balanced Scorecard* ainda não são utilizados amplamente em proveito próprio.

Os resultados desta pesquisa mostram que as IES Catarinenses estão inseridas em um ambiente de concorrência acirrada e com disputa por preços de mensalidades. Considerando-se esses dois fatores, o monitoramento das variáveis ambientais mostra-se como um dos desafios para a gestão.

O segundo objetivo específico foi alcançado ao pesquisar a participação dos gestores na elaboração dos planejamentos estratégico e operacional das IES. Com base na literatura de controladoria, a adoção de um modelo de gestão baseado na descentralização do processo decisório possibilitará maior velocidade na tomada de decisão permitindo maior agilidade da instituição, frente às pressões impostas pelo ambiente de concorrência acirrada, como é o caso da amostra deste estudo.

Quanto à adoção de um modelo de gestão descentralizado que possibilitará velocidade na tomada de decisão, comparando-se as C/C/F/PM com as PP, têm-se duas caracterizações distintas. Nas C/C/F/PM, com mais níveis hierárquicos e decisões colegiadas, esse processo pode ser mais moroso por estarem presentes diferentes interesses representados pelos segmentos da comunidade que a integram. Já nas PP, com menos níveis hierárquicos e estrutura mais enxuta, a tomada de decisão tende a ser mais ágil.

Na identificação do modelo de gestão, constatou-se que há certa diferença entre os participantes do planejamento estratégico; no caso das PP, todos os Diretores/Reitores participam do processo, enquanto que, nas C/C/F/PM, tal participação ocorre com 83,3% deles. Também nas PP há maior participação dos Coordenadores de Curso (84,2%) do que nas C/C/F/PM onde a participação é menor (50,0%). Isso pode ser consequência do menor porte das PP com menor número de níveis hierárquicos e, portanto, relação mais direta da alta administração como é o caso dos Coordenadores de Curso.

Identificou-se que na fase de orçamento operacional também há certa diferença entre os participantes deste processo. Por exemplo, no caso das C/C/F/PM, todos os Diretores Financeiros e Pró-Reitores Administrativo-Financeiro participam, enquanto nas PP 73,7% participam. A participação dos Coordenadores de Curso nesta fase também é maior nas PP (52,6%) do que nas C/C/F/PM (40,0%).

Observa-se maior participação nos níveis intermediários nas fases de planejamento das PP do que nas C/C/F/PM. Essa maior proximidade da alta direção nas PP, com os gestores de níveis hierárquicos intermediários, sinaliza a existência de um modelo de gestão descentralizado. Em decorrência da maior participação dos níveis intermediários nas PP, aumentam-se as chances da maior efetividade na etapa da execução do planejamento.

Quanto ao terceiro e quarto objetivos específicos, as práticas de controladoria foram descritas e analisadas ao longo do quarto capítulo deste estudo, comparando-se a utilização das mesmas entre as formas de categorias administrativas das IES (privadas particulares *versus* privadas comunitárias/confessionais/filantrópicas e públicas municipais) e também

comparou-se de forma complementar à utilização das práticas de controladoria entre as formas de organização acadêmica das IES (universitárias *versus* não-universitárias).

Com relação a esses dois objetivos específicos, evidenciou-se haver semelhança na utilização de práticas de controladoria entre as IES comunitárias/confessionais/filantrópicas e públicas municipais e as instituições universitárias. Constatou-se também que as instituições privadas particulares mimetizam as não-universitárias quanto à utilização das referidas práticas.

O reconhecimento do desempenho econômico é um passo importante para o direcionamento de políticas para as IES, principalmente para sustentabilidade do ensino superior privado, quando se considera as mesmas inseridas em um ambiente competitivo. Para verificar a correlação entre o desempenho econômico declarado e a utilização de práticas de controladoria, foi calculado o coeficiente de correlação de Pearson, que aponta a existência de correlação significativa entre o desempenho econômico declarado e a utilização do planejamento estratégico, planejamento orçamentário e cobrança das metas orçamentárias nas PP. O coeficiente de correlação entre o desempenho econômico declarado e a utilização do planejamento orçamentário e cobrança das metas orçamentárias também foi significativa nas não-universitárias.

Nos grupos das instituições C/C/F/PM e universitárias, a correlação não se apresentou significativa. Contudo, essas instituições adotam uma quantidade significativa de práticas de controladoria, conforme identificado ao longo da análise e interpretação dos dados, mas apresentam avaliação do desempenho econômico baixo. Isso sinaliza que, se a utilização de práticas de controladoria fosse menor, muito provavelmente, o desempenho econômico declarado seria ainda menor. Assim, foi atendido o quinto objetivo específico de pesquisa.

Um ponto importante levantado pela pesquisa foi a identificação dos motivos da não adoção de práticas de controladoria. Dada a extensão do questionário, foi possível identificar apenas alguns motivos da não adoção do BSC, não sendo possível identificar os motivos da não utilização nas demais práticas de controladoria.

Os motivos para a não adoção do BSC estão ligados principalmente a fatores internos das IES, tais como a falta de profissionais que dominam os fundamentos dessa ferramenta e a falta de conhecimento suficiente dos gestores para aplicação da mesma. No entanto, foi possível identificar traços do modelo de gestão das IES que não adotam o BSC, tais como: (a) gestão familiar resistente a profissionalização; (b) um gestor entende que a ferramenta é um modismo; (c) falha de implementação sem ter havido muito provavelmente uma preparação interna para seu uso; e (d) resistência a implantação em função da cultura organizacional ser

resistente a mudança. Embora a quantidade de motivos sobre a não adoção seja baixa, estes poucos exemplos sinalizam alguns motivos da não adoção das práticas de controladoria e podem estar associados à resistência de profissionalização da gestão e não à eficácia da prática de controladoria em si. Assim, foi respondido o sexto objetivo específico de pesquisa.

A investigação de quais são as práticas de controladoria adotadas no processo de gestão em Instituições de Ensino Superior estabelecidas no estado de Santa Catarina, em um ambiente de forte concorrência e saturação quanto à demanda por vagas no setor privado, indica que há ainda muito a ser estudado e desenvolvido sobre esse tema. Espera-se, com esta dissertação, ter contribuído com um pequeno passo a esse respeito.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

A fim de investigar se existe relação quanto à utilização das práticas de controladoria por parte das IES, o questionário poderá ser ampliado e aplicado em outros estados, podendo os resultados ser objeto de comparação com esta pesquisa. Inclusive em regiões metropolitanas, com maior concentração de IES em menor espaço geográfico, poder-se-ia utilizar a técnica de entrevistas para coleta de dados, a fim de se obter investigações mais profundas e precisas sobre os benefícios da utilização, ou porque não são utilizados?

Os resultados desta pesquisa apontaram algumas causas para a evasão nos cursos. Sugere-se a realização de estudos de caso em IES que tenham um programa efetivo de combate a evasão nos cursos, os quais poderão contribuir para propagar e esclarecer os benefícios para a gestão das IES.

Outras fontes de receitas também foram identificadas, além das advindas dos estudantes. O questionário poderá ser ampliado e replicado, podendo os resultados serem objeto de comparação com este estudo e, principalmente, servir como *benchmark* para a gestão das IES.

Sugere-se estudos de caso para investigar o processo de gestão da IES.

Por fim, recomenda-se investigar se existe relação entre a utilização das práticas de controladoria pelas IES e seu modelo de gestão.



## REFERÊNCIAS

ABRUC - Associação Brasileira das Universidades Comunitárias. **Estatuto**. Disponível em: <<http://www.abruc.org.br/>>. Acesso em: 28 mar. 2008.

ACKOFF, Russel L.. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: LTC, 1974.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 2.ed., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE, Ivan Dantas de. Análise da Relação Custo/volume/lucro Aplicada Em Uma Pequena Instituição de Ensino Superior Pernambucana In: Congresso Brasileiro de Custos, 9., 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABCustos, 2002. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=1408](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1408)>. Acesso em: 13 ago. 2008.

ANHANGUERA. **Prospecto definitivo de distribuição pública primária de certificados de depósito de ações (“units”) de emissão da Educacional Participações S/A**. 2008. Disponível em: <[http://www.mzweb.com.br/anhanguera/web/arquivos/Anhanguera\\_Definitivo\\_pt.pdf](http://www.mzweb.com.br/anhanguera/web/arquivos/Anhanguera_Definitivo_pt.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2008.

ANSOFF, H. Igor. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

BAHIENSE, Fernando Luiz Andrade. **Os custos das instituições privadas de ensino superior no Estado de Santa Catarina: uma abordagem competitiva**. 2002. 224 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

BAIN & COMPANY. **Management Tools and Trends 2007**. Disponível em: <[http://www.bain.com/management\\_tools/Management\\_Tools\\_and\\_Trends\\_2007.pdf](http://www.bain.com/management_tools/Management_Tools_and_Trends_2007.pdf)>. Acesso em: 13 abr. 2008.

BATISTA, Murilo; RIVAS, Sérgio; FREITAS, Paulo. Desafios do crescimento. **Ensino Superior**, São Paulo, n.51, dez. 2002.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. 1997. 220 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1997.

BERLE, Adolf Augustus; MEANS, Gardiner Coit. **A moderna sociedade anônima e a propriedade privada**. 3.ed. São Paulo: Abril Cultural, 1988.

BERSCH, R. D.. Mantenedoras e mantidas: duas entidades e dois esquemas de gestão. **Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior / ABMES**, Brasília, Ano 21, n.32, p.19-27, out. 2003.

BERTERO, C. O.; VASCONCELOS, F. C.; BINDER, M. P. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. **Revista de Administração de Empresas**, v.43, n.4, out./dez. 2003.

BERTUCCI, J. L. de O.; BERNARDES, P.; BRANDÃO, M. M.. Políticas e práticas de governança corporativa em empresas brasileiras de capital aberto. **Revista de Administração**, São Paulo: FEA/USP, v.41, n.2, abr./maio/jun. 2006.

BIAZZI, Juceli Antonio. **Aplicação do fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira às instituições de ensino superior: um estudo de caso**. 2005. 171 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, 2005.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – FEA/USP, Universidade de São Paulo, 2006.

BOVESPA. **Fato relevante**: Anhanguera Educacional Participações S/A. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Empresas/InformacoesEmpresas/ExecutaAcaoConsultaInfoRelevantes.asp?codCVM=18961&ano=2008&categoria=4>>. Acesso em: 25 jul. 2008a.

\_\_\_\_\_. **Fato relevante**: Estácio Participações S/A. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Empresas/InformacoesEmpresas/ExecutaAcaoConsultaInfoRelevantes.asp?codCVM=21016&ano=2008&categoria=4>>. Acesso em: 25 jul. 2008b.

\_\_\_\_\_. **Fato relevante**: Kroton Educacional S/A. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Empresas/InformacoesEmpresas/ExecutaAcaoConsultaInfoRelevantes.asp?codCVM=17973&ano=2007&categoria=4>>. Acesso em: 25 jul. 2008c.

BOVESPA. **Fato relevante:** SEB – Sistema Educacional Brasileiro S/A. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Empresas/InformacoesEmpresas/ExecutaAcaoConsultaInfoRelevantes.asp?codCVM=17906&ano=2007&categoria=4>>. Acesso em: 25 jul. 2008d.

BRAGA, Ryon. **A Consolidação do setor de ensino superior privado.** Disponível em: <<http://www.portalhoper.com.br/index.php?option=content&task=view&id=62>>. Acesso em: 07 jul. 2008.

\_\_\_\_\_; MONTEIRO, Carlos. **Planejamento estratégico sistêmico para instituições de ensino.** São Paulo: Hoper, 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.096, de 13 de Janeiro de 2005.** Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei no 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto Nº 3.048, de 06 de maio de 1999.** Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3048.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto Nº 5.786, de 24 de maio de 2006.** Dispõe sobre os centros universitários e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5786.htm#art4](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5786.htm#art4)>. Acesso em: 24 abr. 2007.

BRONDANI, G.; GHILARDI, W. J.. A questão tributária nas entidades filantrópicas. **Revista Eletrônica de Contabilidade.** Santa Maria, v.2, n.2, jun./nov. 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIn01/a04vIn01.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. Parecer n. 556 de 5 de agosto de 1998. Dispõem sobre o recredenciamento das instituições de ensino superior: condições, requisitos e procedimentos. **Conselho Nacional de Educação,** Brasília, 5 ago. 1998. Processo n. 23001.000280/98-47.

CASTRO, Claudio de Moura. **Marco Legal do Ensino Superior Particular.** Brasília: ABMES, 2004.

CATANI, A. M.; HEY, A. P.; GILIOLI, R. de S. P.. PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior? **Educar**, Curitiba, n.28, p.125-140, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/er/n28/a09n28.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. Processo de Gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.135-154.

CENAM - Centro Nacional de Modernização. **III Pesquisa Nacional sobre Terceirização nas Empresas - 2005**. Disponível em: <<http://www.cenam.org/CENAM%20III%20Pesquisa%20Terceiriza%E7%E3o%20Resultado-2005.doc>>. Acesso em: 20 set. 2007.

CM CONSULTORIA. **Ensino brasileiro busca expansão no exterior**. Disponível em: <<http://www.cmconsultoria.com.br/vercmnews.php?codigo=31873>>. Acesso em: 09 jul. 2008a.

CM CONSULTORIA. **A pedagogia do mercado**. Disponível em: <<http://www.cmconsultoria.com.br/vercmnews.php?codigo=31899>>. Acesso em: 11 jul. 2008b.

CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social. **Fundamentação e critérios para concessão ou renovação do Certificado**. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/cnas/registro-e-certificado/instrucoes-para-certificado>>. Acesso em: 20 maio 2008.

DALVI, Cristina. **Análise setorial do ensino superior privado no Brasil: tendências e perspectivas 2005-2010**. Brasil: Hoper, 2005.

DRUCKER, Peter F.. **Introdução à administração**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

DUQUE-ESTRADA, Sérgio Werther. **Bom senso**. Disponível em: <<http://www.aprendervirtual.com.br/artigoInterna.php?ID=52&IDx=260>>. Acesso em: 21 dez. 2007.

DURHAM, Eunice R. **A criação dos centros universitários**. In: O Impacto dos Centros Universitários no Ensino Superior Brasileiro 1997 – 2007. MACEDO, Arthur R. de (Org.). Brasília: Anaceu, 2007.

ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S.A. **Prospecto definitivo de oferta pública de distribuição primária e secundária de units de emissão da Estácio Participações S.A. 2007.** Disponível em:

<[http://www.mzweb.com.br/estacio/web/arquivos/ESTACIO\\_Prospecto\\_Definitivo\\_20070727\\_port.pdf](http://www.mzweb.com.br/estacio/web/arquivos/ESTACIO_Prospecto_Definitivo_20070727_port.pdf)>. Acesso em: 01 dez. 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FLORES, Luiz C. da S.; COLOSSI, Nelson. Indicadores da gestão profissional em universidades: processo de mudança das universidades comunitárias. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

FLORES, Luiz C. da S.. **Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do sistema fundacional do ensino superior de Santa Catarina.** 2005. 176f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2005.

FORPLAD - Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e Administração. **Proposta de Processo Participativo.** 1995. Disponível em:  
<<http://www2.uel.br/pei/download/FORPLAD.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2007.

FRANCO, Édson. Mantenedoras e mantidas: duas entidades e dois esquemas de gestão. **Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior / ABMES,** Brasília, Ano 21, n.32, p.9-12, out. 2003.

FREITAS, Paulo R.. Proposta de um modelo de posicionamento estratégico para IES brasileiras. In: GARCIA, Maurício (Org.). **Gestão profissional de instituições privadas de ensino superior.** São Paulo: Hoper, 2006. p.29-36.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário:** como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. São Paulo, v.19, n.1, p.5-17, jan./fev./mar. 2006.

FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau. **Estatutos e regimentos**. Disponível em: <<https://www.furb.br/2005/arquivos/113846-435947/Estatuto%20da%20Fundacao%20-%20Atual.pdf>>. Acesso em: 30 mar. 2008.

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

\_\_\_\_\_. Governança Corporativa em Instituições Privadas de Ensino Superior In: GARCIA, Maurício (Org.). **Gestão profissional de instituições privadas de ensino superior**. São Paulo: Hoper, 2006. p.65-72.

\_\_\_\_\_. Concebendo a estrutura administrativa da instituição. In: GARCIA, Maurício. **Gestão profissional de instituições privadas de ensino superior**. São Paulo: Hoper, 2006. p.73-80.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, A. M.. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: IIC, 2005. CD-ROM.

\_\_\_\_\_; BIANCHI Márcia. **A Participação da Controladoria no Processo de Gestão Organizacional**. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 29, Brasília. 2005.

GIOSA, Lívio A. **Terceirização: uma abordagem estratégica**. 5.ed., rev. e ampl. São Paulo: Pioneira, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica:** uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. 1989. 385 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1989.

HAIR Jr., J. F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** São Paulo, 2003. Disponível em: <[http://www.ibgc.org.br/download/arquivos/Codigo\\_IBGC\\_3\\_versao.pdf](http://www.ibgc.org.br/download/arquivos/Codigo_IBGC_3_versao.pdf)>. Acesso em: 07 jul. 2008.

INEP. **Cadastro das instituições de educação superior.** Disponível em: <[www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/lista\\_ies.asp](http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/lista_ies.asp)>. Acesso em: 30 ago. 2007.

\_\_\_\_\_. **Sinopses Estatísticas da Educação Superior.** Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/default.asp>>. Acesso em: 21 dez. 2007a.

JUCIUS, Michael J.; SCHLENDER, William E. **Introdução à administração:** elementos de ação administrativa. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1984.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.. **A estratégia em ação:** balanced scorecard. 13.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KELM, Martinho Luís. **Indicadores de Performance em Instituições Universitárias Autogeridas:** Uma Contribuição à Gestão por Resultados. 2003. f. Tese de Doutorado (Doutorado em Engenharia da Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

KOTLER, Philip; FOX, Karen F. A.. **Marketing estratégico para instituições educacionais.** São Paulo: Atlas, 1994.

KPMG. O planejamento tributário como ferramenta estratégica. In: KPMG Business Magazine 02. São Paulo, p. 2-9. 2005. Disponível em: <[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/business\\_magazine/business\\_magazine\\_02.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/business_magazine/business_magazine_02.pdf)>. Acesso em: 31 mar. 2008.

KROTON. **Prospecto Definitivo de Distribuição Pública Primária e Secundária de Certificados de Depósito de Ações (“Units”) de Emissão da Kroton Educacional S/A.** Disponível em: [http://www.mzweb.com.br/kroton/web/arquivos/Prospecto\\_Definitivo\\_CVM\\_20070803.pdf](http://www.mzweb.com.br/kroton/web/arquivos/Prospecto_Definitivo_CVM_20070803.pdf). Acesso em: 22 jul. 2008.

LACERDA, Daniel Pacheco. **No sentido do mundo dos ganhos:** uma proposta de transição através do redesenho de processos em uma instituição de ensino superior. 2005. 199 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 6.ed. São Paulo: Atlas 2005.

LEIDENS, G. L.; CASTRO NETO, J. L. de. Gestão dos custos e benefícios do certificado de entidade beneficente de assistência social em instituições de ensino superior. In: I Congresso ANPCONT, 2007, Gramado, RS **Anais Eletrônicos...** Gramado, RS. 2007. Disponível em: <[http://www.furb.br/congressocont/\\_files/CCG%20223.pdf](http://www.furb.br/congressocont/_files/CCG%20223.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2007.

LENZI, Alexandre. AULA de renegociação. **Diário Catarinense**, Florianópolis, 26 jul. 2008. p. 4.

LIMA, Emanuel Marcos. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social.** 2003. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) FEA/USP, Universidade de São Paulo, 2003.

LOBO, Maria Beatriz de Carvalho Melo. À espera de um milagre. **Folha de São Paulo**, 11 mar. 2006. Disponível em: <<http://www.loboassociados.com.br/artigos/41.htm>>. Acesso em: 21 nov. 2007.

LOBO E SILVA FILHO, Roberto Leal. **A Nova Competição na Educação Superior.** Disponível em: <<http://www.loboassociados.com.br/artigos/42.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2007.



LOCH, J. M. ; REIS, D.. Os desafios para a gestão de faculdades privadas frente à expansão do ensino superior privado: um estudo em Curitiba e região metropolitana. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul. 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

LOPES, Fabiana. Profissionalização do setor ainda é vista com ressalva. **Revista Ensino Superior**. São Paulo: Segmento, n. 93, jun. 2006a. Disponível em: <<http://revistaensinosuperior.uol.com.br/textos.asp?codigo=11503>>. Acesso em: 21 dez. 2007.

LOPES, Fabiana. Acertar o alvo sem perder o foco. **Revista Ensino Superior**. São Paulo: Segmento, n. 95, ago. 2006b. Disponível em: <<http://revistaensinosuperior.uol.com.br/textos.asp?codigo=11801>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MALHOTRA, Naresh K.. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARANHÃO, Éfrem de Aguiar. **História da implantação e expansão dos centros universitários**. In: O Impacto dos Centros Universitários no Ensino Superior Brasileiro 1997 - 2007. MACEDO, Arthur R. de (Org.). Brasília: Anaceu, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 6.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEC/INEP. **Avaliação externa de instituições de educação superior**: Diretrizes e Instrumento. Brasília, 2006. Disponível em: <[http://www.inep.gov.br/download/superior/2005/avaliacao\\_institucional/Avaliacao\\_Institucional\\_Externa.pdf](http://www.inep.gov.br/download/superior/2005/avaliacao_institucional/Avaliacao_Institucional_Externa.pdf)>. Acesso em: 30 abr. 2007.

MEC. **Banco de dados**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/index.php?option=content&task=category&sectionid=1&id=88&Itemid=517>>. Acesso em: 29 abr. 2007a.

\_\_\_\_\_. **Estrutura do sistema educativo brasileiro:** cursos e níveis/diplomas e certificados. Disponível em:  
<<http://portal.mec.gov.br/sesu/index.php?option=content&task=view&id=598&Itemid=292>>. Acesso em: 15 dez. 2007b.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI JR., Paul H.. **Administração:** conceitos e aplicações. São Paulo: HARBRA, 1986.

MENDES, Karla. **Fusões marcam nova fase do mercado da educação.** Disponível em:  
<<http://www.cmconsultoria.com.br/vercmnews.php?codigo=32204>>. Acesso em: 01 ago. 2008.

MENDES, R. H.; BINDER, M. P.; PRADO JÚNIOR S. T.. Planejamento Estratégico: Muito Criticado e Muito Usado. Por Quais Razões? In: XXX Encontro Anual da ANPAD, 2006, Salvador, BA. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006, CD-ROM.

MENEGAT, Valdenir. **Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do Sistema ACADE/SC.** 2006. 145 f.  
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, 2006.

MEYER JÚNIOR., Victor. **Novo contexto e as habilidades do Administrador universitário.** In: MEYER JÚNIOR., Victor; MURPHY, J. Patrick (Org.). Dinossauros, Gazelas e Tigres: novas abordagens da administração universitária. Um diálogo Brasil e Estados Unidos. 2.ed. ampliada. Florianópolis: Insular, 2003. p.173-192.

\_\_\_\_\_. Planejamento Universitário – Ato Racional, Político ou Simbólico: um estudo de universidades brasileiras. In: XXVIII Encontro Anual da ANPAD, 2004, Curitiba, PR. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004, CD-ROM.

\_\_\_\_\_; MUGNOL, G.. Competição e estratégia no contexto das instituições de ensino superior privadas. **Revista Diálogo Educacional**, Curitiba, v. 4, n.11, p. 153-165, jan./abr. 2004.

\_\_\_\_\_; SERMANN, L. I. C.; MANGOLIM, L.. Planejamento e Gestão Estratégica: viabilidade nas IES. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

MINOGUE, John P. **Aprenda a caçar.** In: MEYER JÚNIOR., Victor; MURPHY, J. Patrick (Org.). Dinossauros, Gazelas e Tigres: novas abordagens da administração universitária. Um diálogo Brasil e EUA. 2.ed. ampliada. Florianópolis: Insular, 2003. p.39-49.

MINTZBERG, Henry. **The rise and fall of strategic planning**: reconceiving roles for planning, plans, planners. New York /Toronto: Free Press /Maxwell Macmillan Canada, 1994.

\_\_\_\_\_; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo (organizador) **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MIZNE, Oliver. A Educação como negócio. In: COLOMBO, Sonia Simões (Org.). **Gestão educacional**: uma nova visão. Porto Alegre: Artmed, 2004.

MOISÉS FILHO, J. G.; MEDEIROS, J. J.. Qualidade de Ensino e Lucro São Compatíveis? O Caso das Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal. In: XXXI Encontro Anual da ANPAD, 2007, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007, CD-ROM.

MONTEIRO, Carlos; BRAGA, Ryon. O mercado da educação superior particular no Brasil. São Paulo: **Revista Aprender Virtual**, ed.12, ano 3, n. 3, p.12-23, maio/jun. 2003.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MURARO, Mirna. **Gestão econômica em instituições de ensino superior**: mensuração dos resultados por unidade de negócios. 2007. 202 f.  
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2007.

NASCIMENTO, Auster Moreira. **Descentralização do processo de formulação das estratégias empresariais**. 2002. 207 p.  
Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) FEA, Universidade de São Paulo, 2002.

\_\_\_\_\_; NASCIMENTO, Claudinei de L. Modelo de gestão. In: **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores). São Paulo: Atlas, 2007. p 30-49.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Planejamento Estratégico. In: **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores). São Paulo: Atlas, 2007. p. 117-136.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane; SOUZA, Marcos Antônio de. Planejamento Operacional. In: **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores). São Paulo: Atlas, 2007. p. 137-159.

NASCIMENTO, Auster Moreira; LUZ, M.; GUIDOTTI, R. Gestão Tributária. In: **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores). São Paulo: Atlas, 2007. p. 233-250.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta. A estrutura e o funcionamento do ensino superior no Brasil. In: SOARES, Maria Susana Arrosa (Coord.). **Educação Superior no Brasil**. Porto Alegre. 2002. p. 39-69. Disponível em: <[http://www.iesalc.unesco.org.ve/programas/nacionais/brasil/infnac\\_br1.pdf](http://www.iesalc.unesco.org.ve/programas/nacionais/brasil/infnac_br1.pdf)>. Acesso em: 30 abr. 2007.

NOGACZ, Nilson Danny. **Discussão sobre o modelo de unidade de negócios como instrumento de gestão financeira em uma instituição de ensino superior**. 2003. 100 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) — Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

OLAK, Paulo Arnaldo, **Contabilidade de Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais**. 1996. 267 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996.

OLIVEIRA, Antonio B. S. Planejamento, Planejamento de lucro. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 155-177.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 18.ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S.. **Controladoria estratégica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Cultura Organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 11, n. 2, mar./abr. 2005. Disponível em: <<http://read.adm.ufrgs.br/>>. Acesso em: 02 dez. 2007.

PARISI, Cláudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 268-281.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 110-131.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

POPPER, Karl Raimund. **Lógica das ciências sociais**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro; Brasília: Universidade de Brasília, 1978.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80.

PEREIRA, Fernanda C. B.. **Determinantes da evasão de alunos e os custos ocultos para as Instituições de Ensino Superior**. 2003. 172 f.

Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTAL Estácio Participações S/A. **Estácio Inicia Negociação no Novo Mercado sob o Código ESTC3**. Disponível em:

<[http://www.mzweb.com.br/estacio/web/arquivos/Estacio\\_CM\\_InicioESTC3\\_20080711\\_port.pdf](http://www.mzweb.com.br/estacio/web/arquivos/Estacio_CM_InicioESTC3_20080711_port.pdf)>. Acesso em: 14 jul. 2008.

PORTO, Cláudio; RÉGNIER, Karla. **O Ensino Superior no Mundo e no Brasil - Condicionantes, Tendências e Cenários para o Horizonte 2003-2025:** uma abordagem exploratória. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/ensinosuperiormundobrasiltendenciascenarios2003-2025.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2008.

PRADO, Edmir P. V.; TAKAOKA, H.. Arranjos contratuais na terceirização de serviços de TI em organizações do setor privado. In: XXX Encontro Anual da ANPAD, 2006, Salvador, BA. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006, CD-ROM.

QUEIROZ, F. C. B. P.; QUEIROZ, J. V. Q.. Acesso e Permanência no Ensino Superior Brasileiro - há superdimensionamento da oferta? In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2006.** Brasília: jul. 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA FILHO, Celso da. **Avaliação de instrumentos de controle gerencial:** pesquisa empírica aplicada em IES privadas de Curitiba - PR. 2005. 122. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SAGAZ, Carla Amarilho; BEUREN, Ilse Maria; MORAES, Mário César Barreto. Um enfoque na satisfação quanto à utilização de instrumentos de gestão em indústrias de grande porte no Estado de Santa Catarina. **Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 3, n. 2, p. 164-175, 2006.

SANGHIKIAN, Alex. **O ano em que a escola foi à bolsa.** Disponível em: <<http://www.aprendervirtual.com.br/noticiaInterna.php?ID=53&IDx=760>>. Acesso em: 21 dez. 2007.

SANTOS, Edemir Manoel dos. **Modelo conceitual de sistemas de custo por atividades para as universidades:** um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

SANTOS, Luís P. G. dos. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das Instituições Federais e Ensino Superior - uma abordagem da gestão econômica. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 86 - 99, jan./abr. 2002.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SAURIN, Valter. Administração financeira das Instituições de Ensino Superior Comunitárias de Santa Catarina. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

SCHWARTZMAN, Jacques. **O Financiamento das Instituições de Ensino Superior no Brasil**. 2004. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Disponível em: <[www.iea.usp.br/observatorios/educacao](http://www.iea.usp.br/observatorios/educacao)>. Acesso em: 08 dez. 2007.

\_\_\_\_\_; SCHWARTZMAN, Simon. **O ensino superior privado como setor econômico**. 2002. Disponível em: <<http://www.schwartzman.org.br/simon/pdf/suppriv.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2007.

SEB. **Prospecto definitivo de distribuição pública primária e secundária de certificados de depósito de ações (“units”) de emissão do SEB – Sistema Educacional Brasileiro S/A**. Disponível em: <[http://www.mzweb.com.br/seb/web/arquivos/SEB\\_ProspectoDefinitivo\\_200710017\\_port.pdf](http://www.mzweb.com.br/seb/web/arquivos/SEB_ProspectoDefinitivo_200710017_port.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2008.

SILVA, Estela. O mais flexível vencerá. **Revista Ensino Superior**. São Paulo, v. 8, n. 86, p. 12-14, nov. 2005.

SILVA, Tarcísio Pedro da; BEUREN, Ilse Maria; SILVEIRA, Amélia. Análise da concorrência entre Instituições de Ensino Superior do Vale do Itajaí/SC. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p. 93-116, abr./jun. 2007.

SILVA JUNIOR, Annor da; MUNIZ, Reynaldo Maia. A Regulamentação do Ensino Superior e os Impactos na Gestão Universitária. In: IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2004. CD-ROM.

SILVA, D. H. F. da; GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A.; LIMA, E. M.. As Operações de Fusão, Incorporação e Cisão e o Planejamento Tributário. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4. 2004a, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP/EAC, 2004a. CD-ROM.

SIMON, Herbert A.. **Comportamento administrativo**: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. 3.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

SOUTES, D. O., **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) FEA/USP, Universidade de São Paulo, 2006.

SOUZA, Marcos Antonio de. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. 217 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) FEA/USP, Universidade de São Paulo, 2001.

SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão universitária**: reflexões sobre a governança em IES Comunitárias e Confessionais. Palestra. In: XVII Encontro de Dirigentes Administrativos e Assessores Jurídicos, da Associação Brasileira das Universidades Comunitárias (Abruc) e Associação Nacional de Educação Católica do Brasil (Anec), realizado de 29 de abril a 1º de maio de 2008, Campo Grande - MT.

\_\_\_\_\_; OTT, Ernani. Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: Reflexões sobre o enfoque da gestão descentralizada e da controladoria. In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS — Instituto Internacional de Costos. **Anais...** Punta Del Este, nov. 2003.

SOUZA, Paulo N. P. de. **LDB e Educação Superior**: estrutura e funcionamento. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

STEINER, João E.. **Diferenciação e Classificação das Instituições de Ensino Superior no Brasil**. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Disponível em: <[www.iea.usp.br/observatorios/educacao](http://www.iea.usp.br/observatorios/educacao)>. Acesso em: 08 dez. 2007.

STONER, James A. F.. **Administração**. 2.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

\_\_\_\_\_; FREEMAN, R. E. **Administração**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1995.

TACHIZAWA, Takeshy; ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de. **Gestão de instituições de ensino**. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

TAVARES, S. M. N.. Gestão financeira em instituições universitárias confessionais. In: V Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria em América del Sur, 2005, Mar del Plata.



**Anais Eletrônicos...** Florianópolis: INPEAU, 2005. Disponível em:  
<<http://www.inpeau.ufsc.br/coloquio05/documentos/trabajos%20de%20brasil/arquivo%203%20%20%20financiamento%20da%20educacao%20superior/sergio%20marcus%20nogueira%20tavares.doc>> Acesso em: 20 dez. 2007.

UNESCO – O Ensino Superior no Século XXI – Visão e Ações – Documento de Trabalho. Paris, outubro de 1998. In: **Tendências da Educação Superior para o Século XXI**. Brasília: UNESCO / CRUB, 1999.

UNISINOS. Entrevista com Professor Marcos Baum sobre Planejamento e Controle Orçamentário no dia 02 ago. 2007.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

WEINDLING, Dick. Planejamento estratégico nas escolas: algumas técnicas práticas. In: PREEDY, Margaret; GLATTER, Ron; LEVACIC, Rosalind (coordenadores). **Gestão em educação: estratégias, qualidade e recursos**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

WRIGHT, Peter L.; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

WURZMANN, Eduardo. Veris projeta crescimento de 25% este ano. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 13 fev. 2008. Suplemento Administração & Serviços, p. C3.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. 7.ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

### Pesquisa sobre Práticas de controladoria adotados por Instituições Privadas de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina

Pede-se que este questionário seja **preenchido pela pessoa que possui maior conhecimento** dentro da área administrativa-financeira da Instituição, especialmente no que se relaciona a **gestão econômico-financeira**.

Responda as questões a seguir de acordo com a sua percepção e realidade **quanto a utilização** das práticas de controladoria adotados por sua Instituição. Não há respostas corretas ou incorretas, somente sua importante percepção. **Todas as respostas serão mantidas em caráter confidencial, sendo garantido o sigilo necessário de respondente e Instituição.**

Após concluir o preenchimento das questões, gentileza clicar em **“enviar questionário”**, para finalizar a pesquisa.

#### BLOCO 1 – Práticas de controladoria

1	A concorrência no seu ambiente é acentuada <b>(assinale uma opção)</b>	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
2	Em seu ambiente (Região), existe disputa com base de preços de mensalidades <b>(assinale uma opção)</b>	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
3	Os preços são reduzidos para aqueles cursos oferecidos em turnos diferentes <b>(assinale uma opção)</b>	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
4	Na Instituição existe programa profissionalizado de combate à evasão nos cursos? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) <input type="checkbox"/> Sim	2) <input type="checkbox"/> Não <b>(ir para a questão 6)</b>				
5	Quais as causas alegadas da evasão nos cursos? <b>(assinale as 3 mais importantes)</b>					
	1) <input type="checkbox"/> Insatisfação com a qualidade do curso	4) <input type="checkbox"/> Mudança de domicílio				
	2) <input type="checkbox"/> Ensino a distância	5) <input type="checkbox"/> Alto índice de reprovação				
	3) <input type="checkbox"/> Inadaptação do ingressante ao estilo do ensino superior	6) <input type="checkbox"/> Dificuldade financeira				
		7) <input type="checkbox"/> Outras. Especificar: _____				
6	Na Instituição se adota processo de Planejamento Estratégico formal? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) <input type="checkbox"/> Sim <b>(ir para as questões 8, 9 e 10)</b>	2) <input type="checkbox"/> Não				
7	Se não adota Planejamento Estratégico, pretende adotar? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) <input type="checkbox"/> Não pretende adotar	4) <input type="checkbox"/> Pretende adotar dentro de 2 ano				
	2) <input type="checkbox"/> Pretende adotar mas não tem previsão	5) <input type="checkbox"/> Ainda esta avaliando				
	3) <input type="checkbox"/> Pretende adotar dentro de 1 ano	6) <input type="checkbox"/> Não avaliou				
8	O Planejamento Estratégico é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
				discordo		

	gestão nesta Instituição ( <b>assinale uma opção</b> )	5	4	3	2	1
9	Quais gestores se envolvem no processo de elaboração do Planejamento Estratégico na Instituição? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Alta direção: Reitor ou Diretor 2) ( ) Diretor ou Pró-Reitor Administrativo-Financeiro 3) ( ) Diretor ou Pró-Reitor Acadêmico 4) ( ) Gestores de áreas administrativas	5) ( ) Chefes de departamento (nível acadêmico) 6) ( ) Coordenadores de curso 7) ( ) Outros. Especificar: _____				
10	Quais os produtos obtidos através processo de Planejamento Estratégico na Instituição? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Missão 2) ( ) Visão de futuro 3) ( ) Análise ambiental 4) ( ) Estratégias	5) ( ) Objetivos e metas 6) ( ) Plano de ação 7) ( ) Projetos de novos cursos 8) ( ) Outros. Especificar: _____				
11	Na Instituição se adota Orçamento Operacional? ( <b>assinale uma opção</b> )					
	1) ( ) Sim	2) ( ) Não				
12	Caso adote o Orçamento Operacional, qual é o período contemplado? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Semestral 2) ( ) Anual	3) ( ) Outro período: _____				
13	Quais as peças orçamentárias obtidas pelo Orçamento Operacional? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Demonstração do Resultado projetada 2) ( ) Balanço Patrimonial projetado 3) ( ) Orçamento de Caixa projetado	4) ( ) Orçamento de Capital (Imobilizações) 5) ( ) Outras. Especificar: _____ _____				
14	Qual o nível de detalhamento das peças orçamentárias referidas na questão nº13? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Somente global 2) ( ) Por curso 3) ( ) Por área de conhecimento	4) ( ) Por departamento 5) ( ) Outros. Especificar: _____				
15	Quais gestores se envolvem no processo de elaboração do Orçamento Operacional na Instituição? ( <b>múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar</b> )					
	1) ( ) Alta direção: Reitor ou Diretor 2) ( ) Diretor ou Pró-Reitor Administrativo-Financeiro 3) ( ) Diretor ou Pró-Reitor Acadêmico 4) ( ) Gestores de áreas administrativas	5) ( ) Chefes de departamento (nível acadêmico) 6) ( ) Coordenadores de curso 7) ( ) Outros. Especificar: _____				
16	O Orçamento Operacional é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão nesta Instituição ( <b>assinale uma opção</b> )	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
17	Qual o nível de cobrança sobre os gestores responsáveis, quanto ao atingimento das metas estabelecidas no Orçamento Operacional	Altíssimo	Alto	Médio	Baixo	Baixíssimo
		5	4	3	2	1

	(assinale uma opção)					
18	O Ponto de Equilíbrio ( <i>Break-Even Point</i> ) é calculado por curso (assinale uma opção)	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
19	O Ponto de Equilíbrio ( <i>Break-Even Point</i> ) é calculado para toda a Instituição (assinale uma opção)	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
20	Na Instituição se adota Fluxo de Caixa? (assinale uma opção)					
	1) ( ) Sim	2) ( ) Não				
21	Qual é o período de acompanhamento do Fluxo de Caixa? (múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar)					
	1) ( ) Diário	3) ( ) Mensal				
	2) ( ) Semanal	4) ( ) Outro. Especificar: _____				
22	Na Instituição se adota processo de Planejamento Tributário? (assinale uma opção)					
	1) ( ) Sim	2) ( ) Não				
23	O Planejamento Tributário é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão nesta Instituição (assinale uma opção)	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1
24	Quais estratégias de ação são avaliadas no processo de Planejamento Tributário? (múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar)					
	1) ( ) Filantropia	3) ( ) Juros sobre capital próprio				
	2) ( ) ProUni	4) ( ) Outras. Especificar: _____				
25	Na Instituição se adota <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)? (assinale uma opção)					
	1) ( ) Sim (ir para a questão 27)	2) ( ) Não				
26	O <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) não é adotado formalmente em sua Instituição por quê? (múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar)					
	1) ( ) Os seus benefícios não superam os custos de sua concepção e desenvolvimento					
	2) ( ) Execução e acompanhamento do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) exige custos adicionais com profissionais					
	3) ( ) Particularmente, não conheço essa medida suficientemente bem para aplicá-la					
	4) ( ) Faltam profissionais que conheçam essa medida na instituição, tornando difícil sua implementação					
	5) ( ) Outra. Especificar: _____					
27	O <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) é utilizado como instrumento de apoio à gestão nesta Instituição (assinale uma opção)	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Não concordo Nem discordo	Discordo parcialmente	Discordo Totalmente
		5	4	3	2	1



35	A Instituição utiliza sistema(s) informatizado(s) que possibilite integrar suas diversas áreas? <b>(múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar)</b>					
	1) ( ) Gestão de recursos humanos 2) ( ) Gestão de imobilizado 3) ( ) Gestão de biblioteca 4) ( ) Gestão acadêmica 5) ( ) Gestão financeira (Fluxo de Caixa)	6) ( ) Gestão contábil 7) ( ) Gestão de compras e contas a pagar 8) ( ) Gestão de faturamento e contas a receber 9) ( ) Outro. Especificar _____				
36	Quais práticas de controladoria foram mais utilizadas nos últimos 3 anos (2005 a 2007)? <b>(especifique as 5 mais importantes)</b>					
	1) _____ 2) _____ 3) _____	4) _____ 5) _____				
37	Quais práticas de controladoria não utilizam, mas pretende adotar, pela primeira vez, para o próximo ano (2008)?					
	1) _____ 2) _____ 3) _____	4) _____ 5) _____				
38	Quanto ao desempenho econômico global de sua IES (lucro ou prejuízo), nos últimos 3 anos; que nível você atribui de 1 a 5 <b>(assinale uma opção)</b>	Ótimo	Bom	Regular (nem bom, nem ruim)	Ruim	Péssimo
		5	4	3	2	1
39	Quanto ao desempenho financeiro global de sua IES (geração de caixa), nos últimos 3 anos; que nível você atribui de 1 a 5 <b>(assinale uma opção)</b>	Ótimo	Bom	Regular (nem bom, nem ruim)	Ruim	Péssimo
		5	4	3	2	1
40	O desempenho econômico global de sua IES; nos últimos 3 anos, está? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) ( ) Ascendente	2) ( ) Descendente				
41	A Instituição oferece curso(s) de formação e/ou atualização para gestores de Instituições de Ensino Superior? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) ( ) Sim <b>(ir para a questão 43)</b>	2) ( ) Não				
42	Se não oferece curso(s) de formação e/ou atualização para gestores, a Instituição pretende oferecer? <b>(assinale uma opção)</b>					
	1) ( ) Não pretende oferecer 2) ( ) Pretende oferecer mas não tem previsão 3) ( ) Pretende oferecer dentro de 1 ano	4) ( ) Pretende oferecer dentro de 2 ano(s) 5) ( ) Ainda esta avaliando 6) ( ) Não avaliou				
43	Em quais níveis são oferecidos cursos de formação e/ou atualização para gestores? <b>(múltipla escolha: assinale quantas alternativas desejar)</b>					
	1) ( ) Graduação 2) ( ) Pós-graduação ( <i>Lato sensu</i> ) 3) ( ) Cursos seqüenciais	4) ( ) Cursos de extensão 5) ( ) Outro. Especificar: _____				
44	O percentual da receita da Instituição advinda do estudante (mensalidades, taxas, outros) é:	Abaixo de 60%	60 a 70%	70 a 80%	80 a 90%	Acima de 90%

	5	4	3	2	1
45	Caso a instituição tenha outras fontes de captação de receita, além da advinda do estudante, indique as 3 mais importantes ( <b>assinale as 3 mais importantes</b> ):				
	1) ( ) Repasses do Governo Estadual 2) ( ) Repasses do Governo Municipal 3) ( ) Doações 4) ( ) Exploração de atividades comerciais vinculadas ao espaço da Instituição (praça de alimentação, livraria, lojas, outros)	5) ( ) Exploração de espaço aéreo para veiculação promocional (anúncios comerciais) 6) ( ) Patrocínio a eventos institucionais 7) ( ) Prestação de serviços: análises de laboratórios, ensaios e serviços encomendados 8) ( ) Outras. Especificar _____			

**BLOCO 2 – Dados da Instituição de Ensino Superior e Perfil do respondente:**

46	Nome da Instituição: _____	
46.1	Qual é a categoria administrativa da instituição? ( <b>assinale uma opção</b> )	
	1) ( ) Privada particular em sentido estrito ( <b>com fins lucrativos</b> ) 2) ( ) Privada Comunitária, Confessional ou Filantrópica ( <b>sem fins lucrativos</b> ) 3) ( ) Pública – Municipal 4) ( ) Outra (favor especificar) _____	
46.2	Qual é a categoria acadêmica da instituição? ( <b>assinale uma opção</b> )	
	1) ( ) Faculdade 2) ( ) Faculdade de Tecnologia 3) ( ) Instituto ou Escola Superior 4) ( ) Faculdade Integrada	5) ( ) Universidade 6) ( ) Centro Universitário 7) ( ) Outras (favor especificar) _____

<b>Outros dados da Instituição (especificar)</b>	
46.3	Ano de criação da IES: _____
46.4	Quantidade de cursos de graduação existentes na IES atualmente: _____
46.5	Quantidade de cursos de pós-graduação (Lato sensu) existentes na IES atualmente: _____
46.6	Quantidade de cursos de pós-graduação (Stricto sensu) existentes na IES atualmente: _____
46.7	Quantidade de professores da IES: _____
46.8	Quantidade de funcionários (inclusive professores) da IES: _____
46.9	Quantidade de alunos (graduação e pós-graduação) da IES: _____
46.10	Quantidade de Campi/Unidade(s) da IES: _____

<b>Perfil do gestor respondente</b>	
47.1	Qual é seu Cargo/Função? _____
47.2	Há quanto tempo atua na instituição? _____ anos.
47.3	Há quanto tempo atua na função? _____ anos.
47.4	Em que curso(s) de graduação é formado? _____
47.5	Em que curso(s) de pós-graduação é formado? _____

48	<b>Gostaria de receber cópia dos dados tabulados da pesquisa?</b> ( ) Sim ( ) Não. E-mail para envio da tabulação: _____
----	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

49	<b>Obrigado por responder a pesquisa!</b> Caso queira expressar algo a mais, utilize o espaço a seguir:

Limpar Questionário

Enviar Questionário

## APÊNDICE B – PRIMEIRA CORRESPONDÊNCIA ENVIADA

**From:** [jadir.rd@gmail.com](mailto:jadir.rd@gmail.com)  
**To:** [REDACTED]  
**Sent:** Tuesday, October 23, 2007 12:29 PM  
**Anexar:** CARTA UNISINOS\_.pdf  
**Subject:** [REDACTED] Pesquisa sobre Práticas de Controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior

Prezado Sr. [REDACTED],

Conforme nossa conversa telefônica, tomamos a liberdade para selecioná-lo para uma pesquisa sobre o tema “**Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina**”. O resultado deste estudo será usado como base para a dissertação de mestrado a ser apresentada por **JADIR ROBERTO DITTADI**, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da **UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos**, localizado em São Leopoldo/RS.

O seu nome e a razão social de sua Instituição não serão divulgados em hipótese alguma. O resultado da pesquisa será abordado pela dissertação de forma global, e apenas em bases percentuais. **Anexo carta da UNISINOS assegurando o compromisso ético do pesquisador quanto ao sigilo absoluto.**

Pede-se que este questionário **seja preenchido pela pessoa que possui maior conhecimento dentro da área administrativo-financeira** da Instituição (será enviado um questionário para cada Instituição no Estado).

O tempo para o preenchimento deste questionário eletrônico está estimado em torno de 20 minutos.

Depois da avaliação final da dissertação pela UNISINOS **e se você participar da pesquisa, faremos chegar às suas mãos** – sem qualquer ônus – um resumo das principais conclusões observadas no Estado de Santa Catarina.

**Para acessar o questionário eletrônico da pesquisa, por favor, conecte-se ao site <http://www.jadir.pro.br> e em seguida informe o Código de Acesso:** [REDACTED]

E-mail para contato, em caso de dúvidas: [jadir.rd@gmail.com](mailto:jadir.rd@gmail.com)

Agradecemos antecipadamente sua preciosa colaboração!

Jadir Roberto Dittadi  
Mestrando em Ciências Contábeis pela UNISINOS



**APÊNDICE C – SEGUNDA CORRESPONDÊNCIA ENVIADA**

**De:** "Jadir R. Dittadi" <jadir.rd@gmail.com>  
**Para:** <[REDACTED]>  
**Enviada em:** quarta-feira, 28 de novembro de 2007 15:27  
**Anexar:** CARTA UNISINOS\_.pdf  
**Assunto:** Fw: [REDACTED] 2ª] Pesquisa para o Mestrado sobre Práticas de Controladoria

Prezado Prof. [REDACTED],  
Espero que esteja tudo bem contigo!

Há alguns dias, tomei a liberdade de lhe enviar um e-mail convidando-o(a) a participar de uma pesquisa que visa sustentar minha dissertação de mestrado, que será em breve defendida no Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

Trata-se de uma pesquisa que pretende apenas ouvir a opinião do gestor das Instituições (Faculdades e Universidades) no Estado. Não contém nenhum dado que possa identificar ou comprometer a confidencialidade das operações dessas Instituições. O questionário correspondente é simples de ser respondido e requer apenas alguns minutos para seu preenchimento, para acessá-lo basta conectar-se ao site <http://www.jadir.pro.br> e em seguida informe o Código de Acesso: [REDACTED]

Essa pesquisa preserva tanto o nome da Instituição quanto o do respondente que dela participar, pois não serão divulgados em hipótese alguma. Pode, também, ser respondida por outro gestor do primeiro escalão de sua Instituição, se desejar indicar alguém para substituí-lo(a).

E-mail para contato, em caso de dúvidas: jadir.rd@gmail.com

Muito obrigado

Jadir Roberto Dittadi  
Mestrando em Ciências Contábeis pela UNISINOS

**ANEXO A - CARTA DE APRESENTAÇÃO DA UNISINOS**

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS  
Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação  
PPG em Ciências Contábeis

São Leopoldo, 16 de Outubro de 2007.

Prezado (a) Senhor (a),

Tomamos a liberdade de selecioná-lo para uma pesquisa sobre o tema “Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina”. O resultado deste estudo será usado como base para a dissertação de mestrado a ser apresentada por JADIR ROBERTO DITTADI, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, localizado em São Leopoldo /RS.

Esta pesquisa será de relevância, no meio acadêmico, na medida em que tem como objetivo principal investigar a utilização, por parte das Instituições Privadas de Ensino Superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina, de práticas de controladoria.

Apesar de não invadir a confidencialidade das instituições, todas as respostas serão tratadas de forma a preservar a identidade delas. Os dados levantados serão utilizados exclusivamente para os fins mencionados, passando por um tratamento estatístico do conjunto e não de cada instituição individualmente. Portanto, assegura-se sigilo absoluto.

Depois da avaliação final do trabalho pela UNISINOS e se V.Sa. participar da pesquisa, faremos chegar às suas mãos – sem qualquer ônus – uma cópia das principais conclusões observadas.

Agradecemos antecipadamente sua preciosa colaboração.

Prof. Dr. Ernani Ott  
Coordenador Executivo do PPG  
em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza  
Orientador da Pesquisa

**ANEXO B – CORRESPONDÊNCIA ENVIADA PELA AMPESC**

AMPESC - Associação de Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina

**De:** "Prof. Roque A. Mattei - Presidente AMPESC" <[REDACTED]>  
**Para:** <Undisclosed-Recipient:;>  
**Enviada em:** sexta-feira, 30 de novembro de 2007 10:17  
**Assunto:** Pesquisa para o Mestrado

Prezado(a) Associado(a):

Saudando-o(a) cordialmente, valemo-nos desta para informar que a AMPESC recebeu a mensagem do acadêmico de Pós-Graduação *strictu sensu* em Ciências Contábeis da UNISINOS, Jadir R. Dittadi, solicitando apoio na pesquisa para a elaboração da dissertação do mestrado.

Entendemos que o tema é importante e nos comprometemos em divulgar o pedido aos dirigentes para que, após análise, possam auxiliá-lo.

A AMPESC indica a participação das IES associadas.

Atenciosamente,

Prof. Roque Antônio Mattei  
Presidente da AMPESC

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)