

Área Temática: FINANÇAS

**CONTROLADORIA NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR (IESs)
PRIVADAS DA GRANDE GOIÂNIA: ESTUDO ENVOLVENDO O
ENTENDIMENTO DO GESTOR *VERSUS* A REALIDADE DA IES**

AUTORES

LÚCIO DE SOUZA MACHADO

Universidade Federal de Goiás
lucio@florestaauditores.com.br

MICHELE RÍLANY RODRIGUES MACHADO

Universidade de Brasília
michelerilany@hotmail.com

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo estudar a Controladoria das Instituições de Ensino Superior da grande Goiânia, confrontando o pensamento do gestor quanto aos relatórios de Controladoria contábil e financeiro, com a realidade vivida por eles no dia-a-dia de suas operações. A Controladoria é entendida neste artigo como órgão de apoio à administração da organização. Sua função primordial é gerar relatórios para que os gestores das organizações tomem decisões tempestivas. A pesquisa classifica-se como descritiva e de campo e foi realizada na grande Goiânia, formada pelos municípios de Trindade, Aparecida de Goiânia, Senador Canedo e o município de Goiânia. Foram identificadas 16 Instituições de Ensino Superior (IES) privadas na grande Goiânia e, destas, 11 responderam as perguntas, totalizando 69% (sessenta e nove por cento). O procedimento de pesquisa usado para obtenção dos dados necessários para as análises foi o questionário. Os dados coletados foram tabulados e analisados qualitativamente, tendo constatado que as IESS da grande Goiânia não têm um padrão de relatórios contábeis e financeiros. Observou-se também, que os gestores têm uma ótima visão acerca dos informativos ligados à Controladoria, bem como de conceitos inerentes à área, porém, sua percepção não é totalmente confirmada na realidade, a qual se insere. Os achados da pesquisa indicam a necessidade de se repensar a Controladoria nas IES privadas de ensino superior da grande Goiânia.

ABSTRACT

This present paper have been a goal to study the Higher Education Institutions Controllershship of the great Goiânia, comparing the manager's thoughts about the financial accounting and controllership reports, with the reality experienced by them in day to day of operations. The Controllershship is understood in this article as a body to support the organization's management. Its primary function is to generate reports that managers of organizations to take timely decisions. The survey classifies it as descriptive and field and was realized in great Goiânia, formed by the Trindade, Aparecida de Goiânia, Senador Canedo and Goiânia municipalities. We identified 16 privet Higher Education Institutions (IES) in the large Goiânia, and of these, 11 answered the questions, totaling 69% (sixty-nine percent). The search procedure used to obtain data necessary for analysis was the questionnaire. The data collected were tabulated and analyzed qualitatively, and found that the IESS Goiânia have not a pattern of financial and accounting reports. It was also observed that the managers have a great vision about the information related to controllership and concepts inherent to the area,

but its perception is not fully confirmed in reality, which it is inserted. The findings of the survey indicate the need to rethink the Controllershship private higher education IESs of the great Goiânia.

Palavras- chave: Universidades e faculdades particulares. Controladoria. Relatórios.

INTRODUÇÃO

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

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

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

A pesquisa busca conseguir resposta às seguintes indagações (problemática): os gestores das IESs da grande Goiânia conhecem os conceitos de Controladoria? Eles conseguem adotar nas Instituições nas quais trabalham os mecanismos de Controladoria que entendem necessários?

Optou-se por pesquisar o Estado de Goiás, porque a pesquisa na área de Controladoria neste Estado praticamente inexistente e devido ao estado ser a 10ª economia brasileira, com um PIB de R\$ 25.048 milhões, que representa 2,09% do PIB brasileiro, consoante informações obtidas no *site* da Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento de Goiás – SEPLAN, acessado no dia 16 de maio de 2005.

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

Quanto à pesquisa de campo, a mesma dar-se-á por intermédio de questionário, representado por uma série ordenada de perguntas e afirmativas. As afirmativas/perguntas foram elaboradas de forma a identificar o entendimento do gestor acerca de conceitos ligados a Controladoria, dos relatórios contábeis e financeiros básicos. Num segundo estágio, as perguntas buscaram determinar o estágio das IESs no tocante àqueles itens. Todavia, o resultado compreenderá a análise qualitativa envolvendo o pensamento do gestor quanto às relatórios de Controladoria, em confronto com a sua realidade operacional.

Pelo levantamento feito no sítio do INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira constatou-se a existência de 16 instituições de ensino superior privadas na grande Goiânia, formada pelos municípios de Trindade, Aparecida de Goiânia, Senador Canedo e Goiânia. Deste total conseguiu-se resposta de 11 (onze) delas, o que representa 69%.

1. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

1.1 A Controladoria nas instituições de ensino

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

As Controladorias de finanças e de contabilidade devem conhecer os objetivos prévios das IESs, para atuar no fornecimento das informações via relatórios. A comunicação interna,

principalmente com áreas básicas na geração de informações é imprescindível para obtenção de resultados positivos.

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

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

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

1.1.1 Orçamento e controle orçamentário

Conforme Hoji (2003, p. 358), “um dos instrumentos mais importantes utilizados em tomadas de decisões financeiras é o orçamento empresarial, que é representado pelo orçamento geral que, por sua vez, é composto pelos orçamentos específicos.” Com respeito a esta prática, caberia então a Controladoria segundo Rosa (1999):

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

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

1.1.2 Sistema de informações gerenciais

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

- a criação de relatórios informativos que atendam às necessidades gerais de informações de cada área dentro da organização;

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

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

1.1.3 Avaliação e análise de custos e despesas

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

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

2 ANÁLISE: ENTENDIMENTO DO GESTOR VERSUS REALIDADE DA IES

2.1 Considerações sobre o processo de análise empregado

A idéia central dessa análise é diagnosticar, se o funcionamento da IES na prática, coincide com o pensamento do gestor da mesma instituição, acerca de um ambiente eficaz na geração de relatórios contábeis, de análise de custos, de orçamento empresarial e financeiro, ou seja, relatórios das controladorias contábil e financeira.

As tabelas apresentadas nos itens seguintes têm duas colunas principais, sendo que a primeira destina-se à síntese de uma indagação feita na parte 3 do questionário e, a outra, contendo a afirmativa feita para o gestor na parte 2. Esta última, traz 3 (três) divisões, consoante a manifestação do gestor com respeito à Controladoria com foco em relatórios contábeis e financeiros.

O total da tabela traz a quantidade de IESs que concordam, manifestaram-se indiferentes ou discordam da proposição listada, bem como o percentual total das mesmas, isto é, 100% para cada um destes itens. Deste número/percentual, faz-se a análise horizontal da realidade da IES.

Para facilitar o entendimento, segue um exemplo hipotético: do total de 11 (onze) IESs pesquisadas, 7 (sete) concordam que a contabilidade gerencial é importante para a gestão e 4 (quatro) discordam. Assim sendo, temos 100% (7) que concordam e 100% (4) que discordam. Então, procede-se a seguinte análise: das 7 (100%), quantas têm uma contabilidade gerencial? Diga-se que 4 responderam “sim” e 3 responderam “não”. Destarte, prova-se que o entendimento do gestor não confere com a sua realidade, ou seja, dos 7 que concordam com a afirmativa, 3 não têm uma contabilidade gerencial.

2.2 Tempestividade das informações contábeis e financeiras

As tabelas seguintes apresentam os resultados das análises relativas à importância da contabilidade das IESs estarem atualizadas, bem como o cenário atual das IESs da grande Goiânia.

Tabela 1 – Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a afirmativa do gestor

A contabilidade está atualizada?	O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	4	100,0	-	0,00	5	71,4
Não	-	0,0	-	0,00	2	28,6
Total	4	100,0	-	0,00	7	100,0

Do total dos respondentes (7) que discordam que as informações contábeis podem ocorrer com atraso, 5 (cinco) afirmaram estarem com a sua escrita atualizada, porém, 2 (dois) daqueles que também entendem importantes as informações tempestivas, não estavam com a sua contabilidade atualizada.

Considerando ainda a importância de se terem informações atualizadas e disponíveis em tempo hábil, foi feito o cruzamento envolvendo o estágio das IESs no tocante à atualização de sua contabilidade, em detrimento a afirmativa sobre o impacto de informações atrasadas no processo decisório.

Tabela 2 – Distribuição das IESs ao estarem ou não, com a contabilidade atualizada e a concordância ou não do gestor sobre as informações processadas com atraso

A contabilidade está atualizada?	As informações processadas com atraso, por 1, 2 ou até mais meses, podem trazer consequências indesejadas ao processo decisório.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	9	81,8	-	0,0	-	0,0
Não	2	18,2	-	0,0	-	0,0
Total	11	100,0	-	0,0	-	0,0

Levantou-se consoante disposto na tabela acima, que todos os pesquisados manifestaram concordantes com o fato das informações desatualizadas trazerem consequências negativas ao processo decisório. Não obstante todos concordarem, 2 (duas) das

11 (onze) IESs, não estavam com sua contabilidade em dia. Isto denota a falta de coerência entre o desejável para fins de tomada de decisão e aquilo que a IES pratica.

Entende-se que a contabilidade realizada internamente, pode trazer maior eficiência no oferecimento dos principais demonstrativos para a gestão, além de estar mais acessível. Caso o processo contábil seja terceirizado há um hiato maior de tempo, tendo em vista, a inexistência de redes de informações nas IESs, conforme se identificou nas entrevistas feitas com os gestores que têm sua contabilidade processada externamente.

Tabela 3 – Distribuição das IESs quanto à contabilidade ser ou não processada internamente e a afirmativa do gestor

A contabilidade é processada internamente?	Os demonstrativos contábeis obrigatórios tais como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, são imprescindíveis para a gestão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	72,7	-	0,00	-	0,00
Não	3	27,3	-	0,00	-	0,00
Total	11	100,0	-	0,00	-	0,00

Observa-se na tabela 3 que 8 (oito) IESs, que concordaram acerca da importância dos demonstrativos contábeis para a gestão, têm sua contabilidade processada internamente. Todavia, duas delas mantêm sua escrita contábil realizada em escritórios terceirizados. Há de se destacar que todos os gestores, concordaram com a importância dos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão.

Depois de obtida uma “fotografia” da gestão em relação às informações processadas internamente, bem como a necessidade das mesmas estarem atualizadas, deu-se prosseguimento no exame do cruzamento envolvendo ainda a tempestividade dos relatórios.

A tabela 4 registra o cruzamento entre a afirmativa de que a contabilidade se faz desnecessária, uma vez que o gestor tem amplo conhecimento de seu negócio, e a realidade do fornecimento dos relatórios contábeis para a Direção.

Tabela 4– Distribuição das IESs ao fornecerem os relatórios sempre até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado e a afirmativa da gestão

Os relatórios são entregues até o dia 10 do mês?	O fechamento mensal das informações contábeis pode ocorrer com atraso, considerando que o gestor dispõe de amplo conhecimento do negócio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	3	75,0	-	0,0	-	0,0
Não	1	25,0	-	0,0	7	100,0
Total	4	100,0	-	0,0	7	100,0

Observa-se que 100% das IESs (7 no total) que discordaram da afirmativa proposta, envolvendo o atraso das informações e o grau de conhecimento do gestor, afirmaram que os relatórios contábeis não são entregues até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado. Esta situação demonstra que o gestor tem dificuldade em estabelecer o que seja um relatório tempestivo.

Dentre aqueles que concordaram que pouco importam os relatórios contábeis, uma vez que o gestor tem amplo conhecimento da IES, 3 (três) têm seus relatórios encaminhados a direção até o dia 10, isto é, as informações não são importantes, mas são quase que diárias. Somente 1 (um) entrevistado não tem seus relatórios encaminhados até o dia 10 do mês seguinte ao encerrado.

2.3 Realidade dos relatórios processados nas IESs

Nesta parte da pesquisa, pretendeu-se aprofundar sobre os relatórios contábeis processados pelas IESs da grande Goiânia. Foi colocado no questionário se apenas os

balançetes mensais, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício seriam satisfatórios para a gestão.

Tabela 5 – Distribuição das IESs quanto à elaboração de outros demonstrativos e a realidade da IES

A contabilidade elabora outros demonstrativos?	Apenas os balançetes mensais e informações de cunho fiscal, além do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, suprem as necessidades da gestão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	3	75,0	-	0,0	5	83,3
Não	1	25,0	1	100,0	1	16,7
Total	4	100,0	1	100,0	6	100,0

Das 11 (onze) IESs que responderam, 6 discordaram, 4 (quatro) concordaram e uma ficou neutra. Diante dessas respostas, fez-se o cruzamento com os dados atuais das mesmas IESs, envolvendo outros demonstrativos. Daqueles que responderam que concordavam, 3 (três) elaboram outros demonstrativos, enquanto que 1 (uma) disse não elaborar outros relatórios. Essa constatação indica divergência do ponto de vista do gestor, porque embora entenda desnecessários os relatórios diferentes daqueles de natureza contábil e tributário, vem utilizando-se de outras peças.

Observou-se grande coerência daqueles que afirmaram que as IESs necessitam de outros demonstrativos além daqueles descritos, pois de um total de 6 IESs, 5 (cinco) disseram ter outros demonstrativos/relatórios.

2.4 A contabilidade na gestão das IESs

Foi colocada no instrumento de pesquisa a afirmativa sobre a geração de relatórios contábil para os gestores de cursos de graduação, pós-graduação e extensão. A tabela 6 traz o cruzamento desta colocação com a realidade da IES:

Tabela 6 – Distribuição das IESs quanto ao setor contábil participar de decisões ao nível de diretoria e a realidade da IES

O setor contábil participa de decisões ao nível de diretoria?	A contabilidade fornece seus relatórios somente a Alta direção, ficando de fora do processo de decisão, os gestores de graduação, pós-graduação, extensão, etc.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	2	25,0	-	0,00	1	33,3
Não	6	75,0	-	0,00	2	66,7
Total	8	100,0	-	0,00	3	100,0

Consoante tabela acima, 8 (oito) IESs concordaram que a contabilidade somente deve encaminhar seus relatórios para a alta direção. Mesmo adotando essa premissa, somente duas delas disseram que o setor contábil participa de reunião ao nível de diretoria; destaca-se que 6 IESs responderam que o seu gestor contábil não participa de reuniões. Por outro lado, 2 (duas) daquelas que discordaram da afirmativa proposta, ratificaram que o setor contábil não tem acesso as reuniões de diretoria.

2.5 Orçamento empresarial aplicado as IESs

O orçamento empresarial é uma ferramenta que tem sua origem na fase de planejamento e é usado com frequência para o controle das operações. Neste sentido, foram elaboradas duas afirmativas que foram submetidas ao nível de entendimento dos gestores, considerando o grau de concordância, indiferença e discordância. Na terceira parte do questionário foi perguntado aos entrevistados se, nas suas IESs, haviam a prática de orçamentação.

A tabela 7 registra o cruzamento envolvendo a importância do orçamento para fins gerenciais e sua elaboração por parte das IESs da grande Goiânia.

Tabela 7 – Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor

Existe orçamento empresarial?	O orçamento empresarial completo ou em partes podem trazer melhores resultados gerenciais, tendo em vista permitir aos gestores acompanhamento dos resultados alcançados com aqueles preconcebidos.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	75,0	-	0,00	1	100,0
Não	2	25,0	-	0,00	-	0,0
Total	8	100,0	-	0,00	1	100,0

Das 11 (onze) instituições pesquisadas, duas delas não responderam às questões, o que induz ao entendimento de que as mesmas não têm conhecimento sobre esse importante recurso de gestão. Registra-se que apenas 1 (um) gestor entende que o orçamento não traz benefícios para gestão. Estranha-se, todavia, que esse mesmo gestor respondeu que sua IES, elabora o orçamento, o que leva à conclusão de que o gestor não acompanha sua execução e, conseqüentemente, sua *performance*. Já aquelas IESs que concordaram (oito no total), 6 (seis) elaboram o instrumento, mas 2 (duas) não o fazem. Isto demonstra que o gestor entende necessário o orçamento, mas devido a alguns motivos não identificados na pesquisa deixam de elaborá-lo.

Na tabela seguinte apresenta-se o cruzamento, envolvendo o nível de entendimento do gestor quanto à participação da Controladoria na geração de relatórios de planejamento e controle de resultados para a direção, e a existência do orçamento na IES.

Tabela 8– Distribuição das IESs quanto à existência de orçamento empresarial e a afirmativa do gestor acerca do papel da Controladoria

Existe orçamento empresarial?	A Controladoria intitulada finanças, fornece subsídios envolvendo plano orçamentário para as várias áreas da IES como: plano de marketing e vendas, plano de compras, plano de custos, plano de despesas, etc.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	85,7	-	0,00	1	50,0
Não	1	14,3	-	0,00	1	50,0
Total	7	100,0	-	0,00	2	100,0

Registra-se que duas IESs não responderam acerca da Controladoria. Pela tabela 8, aquelas IESs discordantes do papel da Controladoria no fornecimento de relatórios de orçamento para a gestão, uma elabora o orçamento e outra não. Assim sendo, mesmo tendo esta peça, o gestor não vê na Controladoria o setor que deveria realizar o acompanhamento em termos de relatórios. Dentre as concordantes, 7 ao todo, 6 delas tem o orçamento e vêm na Controladoria o órgão responsável pela geração de relatórios para tomada de decisão, mas uma única IES não tem o orçamento. Assim sendo, o gestor entende que é papel da Controladoria gerar os relatórios, mesmo não tendo em sua realidade.

2.6 A contabilidade de custos e análise de custos nas IES

As tabelas seguintes mostram o resultado do levantamento envolvendo a importância dos relatórios de custos para a gestão das IESs, e a existência de uma contabilidade de custos naquelas instituições.

Tabela 9– Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor acerca dos relatórios de custos existentes

Tem contabilidade de custo?	Os relatórios de análise de custo como custo do serviço prestado, custo de cada curso, ponto de equilíbrio (momento em que as receitas igualam aos custos), margem de contribuição, podem ser classificados como ótimos elementos para tomada de decisão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	2	20,0	1	100,0	-	0,00
Não	8	80,0	-	0,0	-	0,00
Total	10	100,0	1	100,0	-	0,00

Observando o cruzamento apresentado na tabela acima, identifica-se que somente 2 dos entrevistados, que concordam a respeito da importância dos relatórios de custos para a tomada de decisão, tem uma contabilidade de custos. Todavia, 8 responderam que não têm esse setor, levando ao entendimento de que os custos são apurados pela contabilidade geral ou outra área.

Situação semelhante foi apurada na tabela 10, que comparou à existência de uma contabilidade de custo, com a importância de uma área de finanças, cuja atribuição seria elaborar relatórios sobre preços de vendas para as mensalidades de cursos de graduação, pós-graduação e extensão.

Tabela 10 – Distribuição das IESs ao ter ou não, uma contabilidade de custo e a afirmativa do gestor

Tem contabilidade de custo?	A área de finanças deve fornecer constantemente dados inerentes a formação do preço de mensalidades/taxas dos vários cursos ministrados pela IES, seja de graduação, pós-graduação e extensão.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	N	%	n	%	n	%
Sim	3	27,3	-	0,00	-	0,00
Não	8	72,7	-	0,00	-	0,00
Total	11	100,0	-	0,00	-	0,00

Todos os entrevistados concordaram com a finalidade da área de finanças com ênfase em custos explicitados na afirmativa. Destes, 8 (oito) não tem uma contabilidade de custos e três disseram que têm. A contabilidade de custos visa identificar, registrar e analisar os elementos de custos em diversas frentes e, para tanto, recorre a diversos sistemas de custeio, dentre os quais distingue-se o custeio por absorção, variável e o ABC. Ademais, conclui-se que essa contabilidade estruturada pode trazer benefícios de análise as IESs, contribuindo com a área de finanças nas definições de preços de vendas.

Assim como ocorreu com os relatórios contábeis, também para os relatórios de análise de custos, foi colocada uma pergunta contendo uma relação de relatórios de custos e um campo vago para que os gestores pudessem listar, quais seriam aqueles informes por eles trabalhados.

Por intermédio dessa pergunta, verificou-se que as IESs que informaram concordantes com a importância de se terem relatórios de custos para a tomada de decisão, a bem da verdade, não utilizam-nos para gerir o negócio.

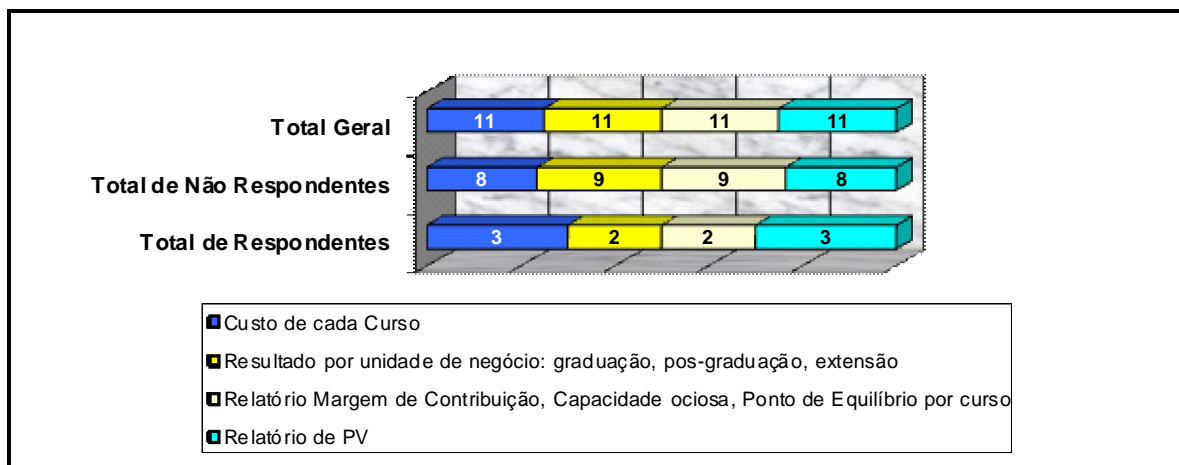


Gráfico 2 - Outros relatórios utilizados pelas IESs da grande Goiânia

Como se pode observar, grande parte das IESs não contam com relatórios de custos (análise) para fins decisórios. Os relatórios contendo o custo de cada curso da IES, são feitos em apenas 3 (três) IESs, porquanto 8 (oito) não têm este informe. Com respeito aos centros de resultado, entendido assim as grandes áreas envolvendo a graduação, pós-graduação e extensão, somente duas IESs têm controle sobre as mesmas, via relatório dos resultados alcançados, ficando então 9 IESs sem esse tipo de controle. No tocante às análises de margem de contribuição, capacidade ociosa e ponto de equilíbrio por curso, o total de IESs que tem esse controle é irrisório, isto é, apenas duas. Para Moraes (2001, p. 135) o ponto de equilíbrio “é calculado para cada turma de cada curso, sendo considerada uma informação estratégica, em ambas as Instituições. Quando não alcançado ou ultrapassado, são avaliadas e discutidas alternativas, envolvendo-se o coordenador dos referidos cursos para se evitar a margem de contribuição positiva em uma dada turma ou curso”. Por fim, no que tange ao relatório de preço de mensalidades, somente 3 (três) disseram utilizarem-se desse instrumento, enquanto que 8 (oito), ou seja, a grande maioria, não dispõe do mesmo.

Diante do exposto, pode-se concluir que embora os gestores responderam que os relatórios de custos são úteis ao processo decisório, identificou-se na pesquisa, que não é prática das IESs da grande Goiânia terem uma contabilidade de custos, muito menos elaborarem relatórios de análise de custos.

2.7 Planejamento e controle nas IESs

Neste tópico buscou-se confrontar a visão do gestor com a realidade vivida nas IESs com relação ao planejamento e controle de resultado. Pela tabela 28, percebe-se que apenas 7 IESs responderam sobre a preocupação da gestão em estabelecer um planejamento estratégico e operacional.

Tabela 11 – Distribuição das IESs quanto à gestão preocupar-se em estabelecer um plano estratégico e operacional e a afirmativa do gestor

A gestão preocupa-se em estabelecer um plano estratégico e operacional?	Uma IES, não precisa ter um planejamento financeiro para otimizar seu resultado, bastando apenas à habilidade dos principais administradores no gerenciamento dos recursos financeiros.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	1	100,0	-	0,00	7	100,0
Não	-	0,0	-	0,00	-	0,0
Total	1	100,0	-	0,00	7	100,0

Do total de discordantes, todos afirmaram que a gestão preocupa-se em estabelecer um planejamento estratégico e operacional. Isto leva ao entendimento de que as IESs da grande Goiânia, prima pelo planejamento de suas atividades.

Destaca-se, todavia, que a única IES que entende desnecessário estabelecer um planejamento financeiro, respondeu que institui um plano estratégico e operacional para sua entidade. De todo o comentado, o que mais chamou a atenção foi o fato de 3 (três) entrevistados, não saberem responder a questão acerca do planejamento, cuja função integra o processo de gestão.

Objetivando obter mais informações sobre o processo envolvendo o acompanhamento de resultado e do planejamento efetuado, foi realizado outro cruzamento de informações, qual seja o de que a Controladoria de finanças processa relatórios de rentabilidade das atividades meio e fim das IESs, com a pergunta elaborada acerca da existência, na IES, de um processo de acompanhamento mensal de resultados.

Tabela 12 – Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados e à afirmativa do gestor quanto à participação da Controladoria de finanças na geração de relatórios

Existe acompanhamento mensal dos resultados obtidos?	A Controladoria de finanças processa relatórios contendo rentabilidade de cada atividade fim, bem como das atividades meio.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	87,5	1	100,0	-	0,00
Não	1	12,5	-	0,0	-	0,00
Total	8	100,0	1	100,0	-	0,00

Como se observa na tabela 12, do total de 8 (oito) gestores que entendem que a Controladoria intitulada finanças tem que processar relatórios contendo a rentabilidade das atividades meio e fim, 7 (sete) têm um processo interno de acompanhamento de resultado. Este fato permite às IESs evoluírem em termos de Controladoria, uma vez que grande parte delas não têm um setor de Controladoria estruturado. Salienta-se, mais uma vez, que independente de haver um setor de espécie, as IESs pesquisadas têm se mostrado com boas noções de Controladoria, notadamente no que se refere a relatórios.

Como boa parte das IESs afirmaram utilizarem-se de processo ligado ao acompanhamento de resultado, fez-se novo cruzamento de informações para esclarecer ainda mais o entendimento do gestor em contrapartida com a realidade da IES. Neste sentido, foi realizada a comparação da afirmativa colocada ao entrevistado, de que o sucesso da empresa depende unicamente do conhecimento do gestor, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladorias de contabilidade e finanças, com a existência de acompanhamento de resultado pelo gestor.

Tabela 13 – Distribuição das IESs quanto à existência de acompanhamento mensal dos resultados obtidos e à afirmativa da área de contabilidade e finanças

Existe acompanhamento mensal dos resultados obtidos?	O sucesso da empresa depende exclusivamente da capacidade de decisão do gestor, de sua visão generalista, pouco importando os relatórios gerados pelas Controladorias de Contabilidade e finanças.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	1	100,0	-	0,00	6	85,7
Não	-	0,0	-	0,00	1	14,3
Total	1	100,0	-	0,00	7	100,0

Como se observa na tabela 13, 3 (três) IESs não responderam a afirmativa, mas daquelas que o fizeram, 7 (sete) discordaram da mesma e apenas 1 (uma) concordou. É interessante destacar que, mesmo entendendo que os relatórios gerados pelas Controladorias contábil e financeira não são importantes para o sucesso da organização, o mesmo gestor, disse ter em sua Instituição um acompanhamento mensal de resultado. Sobre aqueles que

entendem da utilidade dos relatórios para o processo decisório, 6 de um total de 7, disseram possuírem um acompanhamento mensal dos resultados, porém houve uma IES que não executa tal procedimento.

2.8 Relatórios da área financeira

Nesta fase da pesquisa buscou-se analisar as IESs sobre a ótica da geração de relatórios de cunho financeiro. No primeiro cruzamento efetuado, destacou-se o entendimento da gestão da IES sobre a geração tempestiva dos relatórios financeiros, com as respostas obtidas, dos mesmos gestores, sobre o encaminhamento de relatórios à direção pela tesouraria.

Tabela 14 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente a movimentação financeira e a afirmativa do gestor

A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira a gestão	Os relatórios financeiros – movimentação de tesouraria, são processados diariamente/mensalmente. Isto é, o gestor tem essas informações diariamente/mensalmente.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	77,8	-	0,00	-	0,00
Não	2	22,2	-	0,00	-	0,00
Total	9	100,0	-	0,00	-	0,00

Conforme demonstrado na tabela 14, todos aqueles que responderam a afirmativa manifestaram-se favoráveis a mesma, ou seja, todos entendem que os relatórios financeiros devem ser processados diariamente/mensalmente. Do total de 9 IESs, 7 (sete) afirmaram que a tesouraria encaminha os relatórios no período supracitado. Mas, houveram duas que disseram o contrário, indicando a falta de um padrão entre o que o gestor pensa com o que ele pratica. Frisa-se que duas IESs não responderam um dos questionamentos efetuados.

Tabela 15 – Distribuição das IESs quanto à tesouraria encaminhar diariamente à movimentação financeira e a afirmativa a respeito da geração de relatórios pela Controladoria

A tesouraria encaminha diariamente a movimentação financeira à gestão?	São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	7	87,5	-	0,00	-	0,00
Não	1	12,5	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

Na tabela 15 manteve-se a informação obtida sobre a realidade da IES, no tocante ao encaminhamento de informações à gestão pela área financeira, mas alterou a afirmativa, que abordou os relatórios que deveriam ser encaminhados pela Controladoria de finanças como o demonstrativo de fluxo de caixa presente, bem como as projeções futuras de entradas e saídas de recursos financeiros. Observa-se que todos concordaram que a Controladoria seria a responsável pelo encaminhamento de relatórios, mas houve uma IES, que disse não haver encaminhamento da movimentação financeira pela tesouraria diariamente. Porém, a grande maioria das IESs, mantiveram-se coesas nas suas respostas iniciais sobre a Controladoria financeira. Mas uma vez, cabe à observação que parte dos gestores não responderam se a Controladoria seria o setor mais indicado para o fornecimento das informações, o que permite inferir que parte destes não conhecem detalhes daquela área. Cabe ressaltar ainda que o pesquisador explicou detalhes do funcionamento de uma Controladoria a todos os entrevistados, mas, mesmo assim, parte deles optaram por não responderem o questionário sobre a função por ela desempenhada.

Na última análise efetuada em relação aos relatórios financeiros existentes, alterou-se a pergunta inerente a realidade da IES, mantendo-se a afirmativa em relação à participação da Controladoria na geração dos relatórios.

Tabela 16 – Distribuição das IESs quanto ao setor de finanças/tesouraria fornecer ou não demonstração de movimentação de tesouraria e projeções futuras de caixa e a afirmativa do gestor

O setor de finanças/tesouraria fornece demonstrativo de fluxo de caixa?	São encaminhados pela Controladoria de finanças relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de recursos futuros (relatórios de projeções financeiras).					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	N	%
Sim	6	75,0	-	0,00	-	0,00
Não	2	25,0	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

Nota-se que 6 (seis) gestores que afirmaram que a Controladoria encaminham à direção relatórios contendo o fluxo de caixa, previsão de entradas e saídas de caixa, têm nas suas instituições tal informação processada pela tesouraria. Já 2 (dois) gestores não têm essa informação, embora entendam salutar e de responsabilidade da Controladoria intitulada finanças. Isto indica uma falta de sintonia entre o pensamento do gestor e sua realidade, cabendo apurar as causas dessa inconsistência em futuras pesquisas.

2.9 Setor de Controladoria

Tabela 17 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não, se um setor de Controladoria poderia ser útil no processo de homogeneização das informações e a afirmativa do gestor

Um setor de Controladoria pode ser útil no processo de homogeneização?	A Controladoria pode ser entendida como a área que reúne as dados gerados nos vários setores, transformando-os em informações úteis aos gestores.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	100,0	-	0,00	-	0,00
Não	-	0,0	-	0,00	-	0,00
Total	8	100,0	-	0,00	-	0,00

O setor de Controladoria que tem como função primordial fornecer subsídios à gestão das entidades, foi estudado nesta pesquisa sob a ótica financeira e contábil, embora desempenhe outras funções nas organizações. Foi colocada no instrumento de pesquisa uma afirmativa envolvendo à Controladoria, abordando sua importância para a direção das instituições, mediante reunião de dados processados pelas várias unidades, transformando-os em informações vantajosas ao processo de tomada de decisão. Por outro lado, perguntou-se aos gestores, se esse departamento poderia trabalhar no sentido de homogeneizar os dados. Neste cruzamento, o que está resumido na tabela 17, todos os 8 (oito) gestores concordaram com o enunciado.

Estes ratificaram sua posição, ao responderem que um setor de Controladoria, seria útil no processo de homogeneizar às informações. Todavia, cabe um destaque em relação aquelas IESs que não responderam a questão envolvendo a Controladoria, que totalizaram 3 (três). Este total denota a falta de um entendimento sobre a importância da Controladoria no suporte a administração das empresas.

2.10 Sistema de informações nas IESs

As tabelas 18 e 19, demonstram o resultado do cruzamento das informações obtidas na parte 2 e 3 do questionário (entendimento do gestor *versus* realidade da IES) sobre sistema de informações.

Tabela 18 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor

A IES tem um sistema de informações contábeis e financeiras?	A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	8	88,9	1	100,0	-	0,0
Não	1	11,1	-	0,0	-	0,0
Total	9	100,0	1	100,0	-	0,0

Foi levantado junto as IESs da grande Goiânia, se, com a utilização de um sistema informatizado as informações seriam otimizadas. Para esta afirmativa teve 9 (nove) IESs que concordaram, uma que discordou e outra que não respondeu. Das 9 (nove) que concordaram, 8 (oito) disseram ter um sistema de informações contábeis e financeiras, e uma respondeu não ter nenhum sistema dessa natureza. Já aquela IES que se manteve indiferente disse ter um sistema de informações contábeis e financeiras.

Tabela 19 – Distribuição das IESs ao concordarem ou não que, com a adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informação e a afirmativa do gestor sobre tecnologia da informação.

A IES utiliza-se de tecnologia da informação para gerarem seus relatórios contábeis e financeiros (sistemas integrados)?	A adoção de sistema informatizado otimiza a geração de informações.					
	Concordo		Indiferente		Discordo	
	n	%	n	%	n	%
Sim	6	66,7	1	100,0	-	0,0
Não	3	33,3	-	0,0	-	0,0
Total	9	100,0	1	100,0	-	0,0

A análise do sistema de informações, prosseguiu com o cruzamento apresentado na tabela 19. Das 9 IESs que concordaram que um sistema informatizado melhoraria o sistema de informações, 6 (seis) responderam que seus relatórios contábeis e financeiros são gerados em sistemas integrados (tecnologia da informação). Mas frisa-se que 3 delas, não têm um sistema integrado de apoio a gestão.

Para melhor esclarecer acerca da geração de relatórios contábeis e financeiros pelas IESs, buscou-se levantar quais as principais ferramentas usadas pelas Instituições, objetivando transformar dados esparsos em informações para decisão. A tabela 20 traz o resultado alcançado:

Tabela 20 – Distribuição das IESs quanto ao método utilizado na confecção dos relatórios contábeis e financeiros

Em Qual dos itens abaixo a sua Instituição de Ensino Superior se enquadra para confecção dos relatórios contábeis e financeiros?	Número de IES	
	n	%
Planilhas excel e em editor de texto Word ¹	3	27,2
Extraído de sistemas independentes (modulares) ²	4	36,4
Gerado diariamente, pois os softwares são integrados ³	4	36,4
Total	11	100,0

Pela tabela acima, pode-se concluir que há uma disparidade na forma de elaboração dos relatórios, pois 4 (quatro) IESs utilizam-se de softwares integrados para emissão dos relatórios, outras 4 (quatro) IESs obtêm seus informes via sistemas modulares, enquanto que 3 (três) delas, ainda elaboram seus **reports** em planilhas eletrônicas (excel). Deste modo, fica claro a falta de um esclarecimento maior do gestor, acerca do que seja um sistema integrado.

CONCLUSÃO

O problema é caracterizado como a causa da busca da verdade dos fatos, e que leva a elaboração do conhecimento por intermédio da pesquisa. Por essa buscou-se esclarecer o seguinte problema: os gestores das IESs da grande Goiânia conhecem os conceitos de Controladoria? Eles conseguem adotar nas Instituições nas quais trabalham, os mecanismos de Controladoria que entendem necessários?

Pelo resultado apresentado na seção 3, percebe-se que não há um padrão no processo de geração de relatórios. Tomando por base o entendimento dos gestores entrevistados, conclui-se que os mesmos têm uma boa visão de Controladoria, mas em alguns casos sequer contam com ferramentas de suporte como: contabilidade de custos, orçamento empresarial, relatórios gerenciais de análise de custos, e uma contabilidade atualizada.

Salienta-se ainda, que no caso das perguntas elaboradas, onde se destacou o termo Controladoria, algumas instituições não responderam, por desconhecimento do assunto, ou por não saberem o real objetivo de uma Controladoria. Os relatórios utilizados pelas IESs, regra geral, são processados pela contabilidade e pela área financeira, mas não de forma padronizada, visto que algumas IESs elaboraram demonstrativos contábeis complementares, outras não. O mesmo ocorre com relatórios financeiros e de custos.

Sobre a questão de pesquisa envolvendo o entendimento do gestor sobre os conceitos e relatórios de Controladoria, observou-se que os mesmos demonstraram ótimo conhecimento, embora não se tenha conseguido coesão total entre o entendimento do gestor e à realidade praticada.

REFERÊNCIAS

- CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao estudo de um sistema de Contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.
- BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br/ccivil/03/Leis/L6404consol.htm> >. Acesso em: 30 abr. 2005.
- CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processo de gestão e sistema de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 135-154.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GOIÁS. **SEPLAN** - Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento de Goiás. Disponível em: < <http://www.seplan.go.gov.br/> >. Acesso em: 20 mar. 2005.
- HOJI, Masakazu. **Administração financeira**: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria**: estratégia e operacional. São Paulo: Thompson, 2003.
- MORAES, Mário C. B. **Aspectos essenciais à consolidação de um modelo de gestão para instituições de ensino superior de administração privadas, em ambientes competitivos**:

um estudo qualitativo em instituições do Rio e São Paulo. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

ROSA, Mauro Ribeiro. **Aspectos do papel da Controladoria em uma instituição de ensino superior**. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis), – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo, Ed. Univ. Empresa, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.