

Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil¹

DOI: 10.4025/enfoque.v36i1.32672

Ramão Humberto Martins Manvailer

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Rio dos Sinos.
UNISINOS
e-mail: ramaominter@gmail.com

Carlos Alberto Diehl

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC/HEC)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis –
Universidade do Vale do Rio dos Sinos
e-mail's: cd@unisinis.br e carlosadiehl@gmail.com

Edileia Gonçalves Leite

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Mato Grosso - Unemat
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade do Vale do Rio dos Sinos.
e-mail: edileiagleite@gmail.com

Recebido em: 11.07.2016

Aceito em: 20.10.2016

2ª versão aceita em: 30.12.2016

RESUMO

Este estudo objetiva identificar a adoção de práticas de Controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil. Procurou-se também identificar as características das IPES e analisar a associação entre elas. As práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa foram levantadas na literatura e submetidas à opinião de especialistas desta área de conhecimento para validação. Os dados foram coletados por meio de questionário, com escalas do tipo Likert, obtendo-se 25 respostas, que compõem a amostra da pesquisa. As práticas mais adotadas na gestão das IPES são: avaliação de desempenho, orçamento de capital e análise de retorno sobre o investimento. Para verificar a associação entre práticas de controladoria, conforme classificação dos quatro estágios do IFAC (1998), e características das IPES utilizou-se o Teste Exato de Fisher. Observou-se associação entre a adoção de práticas de controladoria dos diferentes estágios da Contabilidade Gerencial e variáveis como porte, classificação administrativa e desempenho econômico. Há associação entre controle interno na proteção de ativos e o porte das IPES. A prática análise custo-volume-lucro (CVL) é mais adotada por instituições com fins lucrativos. O controle interno na proteção de ativos é mais utilizado por IPES que indicaram desempenho econômico desfavorável. Quanto às práticas do terceiro e quarto estágios, somente o custeio-meta mostrou associação maior com IPES de pequeno porte.

Palavras-chave: Controladoria. Práticas de controladoria. Instituições Privadas de Ensino Superior. Contabilidade Gerencial.

Controllershship practices adopted in private institutions of higher education (ipes) in the midwest region of Brazil

ABSTRACT

This study aims to identify the adoption of controllership practices by managers of Private Institutions of Higher Education (IPES) of the Midwest Region of Brazil. It also sought to identify the characteristics of IPES and analyze the association between them. The controllership practices addressed in this study were raised in the literature and submitted to the opinion of specialists in this knowledge area for valida-

¹ Uma versão anterior do artigo foi apresentado no XX Congresso Brasileiro de Custos, em 2013.

tion. The data were collected through a questionnaire, with Likert scales, getting 25 responses that make up the research sample. The most adopted practices in IPES management are: performance evaluation, capital budget and the analysis of investment return. To investigate the association between controllership practices, according to the classification of the four stages of IFAC (1998), and characteristics of IPES, it was used the Fisher's Exact Test. An association was observed between the adoption of controllership practices of the different stages of Managerial Accounting and variables such as size, administrative classification and economic performance. There is an association between internal control in asset protection and the size of IPES. The analysis practice cost-volume-profit (CVL) is more adopted by for-profit institutions. Internal control in asset protection is more used by IPES that indicated unfavorable economic performance. As for the third and fourth stages practices, only the meta-funding showed a greater association with small size IPES.

Keywords: Controllership. Controllership practices. Private institutions of higher education. Management accounting.

1 INTRODUÇÃO

O contexto em que se encontram inseridas as Instituições de Ensino Superior (IES) exige de seus gestores constantes atualizações de conhecimentos sobre práticas de gestão. Assim, estudos que buscam a identificação de práticas de controladoria podem auxiliar o processo de escolha de práticas de gestão das Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES).

As grandes mudanças no ambiente das IPES são, em parte, decorrentes da reforma da educação superior, ocorrida no Brasil a partir de 1990. Tais mudanças melhoraram o acesso, mudaram a classificação acadêmica e provocaram descentralização, ,mas ainda ocorrem os desequilíbrios regionais, permanecendo a maior concentração de cursos na Região Sudeste. A ampliação de acesso foi impulsionada pelas IPES (BITTAR; OLIVEIRA; LEMOS, 2011).

O desempenho econômico financeiro de IPES tem sua ampliação, por meio de interesses que vão além de oportunizar o ensino superior em regiões carentes do Brasil. Neste sentido, Paiva et al (2014) consideram que a expansão destas instituições ocorreu sem um planejamento aprofundado, visando atender principalmente interesses econômicos, e este fato é observado pelos dados da pesquisa dos autores, que identificaram um crescimento no lucro e receita líquida em sete de nove instituições pesquisadas.

Apesar de sua expansão, o ensino superior no Brasil vive um paradoxo, pois o seu crescimento em termos absolutos, revela-se insuficiente quando confrontado em relação à dimensão e às expectativas da população brasileira. Por outro lado, as instituições privadas de ensino superior no Brasil apresentam ociosidade no número de vagas, altas taxas de evasão e de inadimplência, o que acarreta uma diminuição dos valores das mensalidades e põe em risco a capacidade de investimentos no setor (NEVES, 2012). Assim, como as organizações de outros setores, as IES precisam obter recursos de diversas fontes para assegurar sua continuidade (SAMPAIO, 2011).

As instituições de ensino superior no Brasil tiveram um crescimento de 88% no período de 2001 a 2011. Passaram de 1.391 IES, em 2001, para 2.314, em 2011 (INEP, 2013). A exemplo da evolução do número das IES, os ingressos nas instituições privadas apresentaram números superiores aos registrados nas públicas: no ano de 2001, eram 2.091.529 ingressantes; e, em 2010, 4.736.001, representando um aumento de 126,43% (INEP, 2010).

Na região Centro-Oeste do Brasil, de acordo com o censo de 2010 do IBGE, a população estimada era de 14.088.094 habitantes. Dessa população, houve um registro de um total de 659.889 alunos matriculados nos cursos de graduação, especialização e mestrado em instituições de ensino superior públicas e privadas (IBGE, 2012)

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

De acordo com Silva, Beuren e Silveira (2007), para que as instituições de ensino superior consigam atuar é necessário que, além de viabilizar recursos de diversas fontes, as mesmas gerenciem com eficiência esses recursos. Maciel e Ballini (2009) consideram que o ensino superior brasileiro tem se caracterizado pela diversificação e pela competitividade entre as organizações, além da utilização de técnicas de gestão. Para Paiva et al (2014) a busca por estratégias competitivas diferenciadas tem levado as IES especialmente as com fins lucrativos obterem um melhor desempenho diante das IES sem fins lucrativos.

Considerando a importância das práticas de controladoria no contexto organizacional e que sua adoção pode contribuir para melhorar a gestão das instituições de ensino superior na Região Centro-Oeste do Brasil, este estudo norteia-se pela seguinte questão: Quais são as práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil? Como decorrência, este estudo tem como objetivo identificar as práticas de controladoria adotadas por instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil.

As contribuições desta pesquisa poderão ocorrer por duas vertentes. Teoricamente, poderá servir como referência para pesquisas futuras que contemplem este tema, bem como poderá contribuir para a linha de pesquisa da controladoria, permitindo a

ampliação da visão científica do relacionamento entre a controladoria e sua aplicação em instituições privadas de ensino superior.

Em termos práticos, poderá contribuir para que se conheça as práticas de controladoria utilizadas em instituições privadas de ensino superior (IPES) localizadas na região Centro-Oeste. Além disso, este estudo configura como oportunidade de conhecer a complexidade de gestão das IPES, tais como atividades não realizadas em outras organizações. Ademais, a região conta com crescimento importante somente recentemente e várias de suas IPES são recentes e, portanto, precisam avançar em sua gestão.

Para as instituições de ensino, pode servir como uma ferramenta de conhecimento das práticas adotadas em outras IPES, devido à abrangência deste estudo à região Centro-Oeste do Brasil, pois não foram localizados estudos semelhantes a este, que permitissem o conhecimento das práticas de controladoria adotadas pelas IPES dessa região.

Este artigo apresenta, além desta introdução, a revisão de literatura sobre instituições de ensino superior, práticas de Controladoria e estudos relacionados ao tema, seguida pela descrição dos procedimentos metodológicos. Posteriormente, são mostrados e discutidos os resultados da pesquisa de campo, encerrando com considerações finais e referências.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, o estudo discorre sobre conceitos abordados pela literatura, quanto às Instituições de Ensino Superior, práticas de controladoria e estudos relacionados ao tema.

2.1 AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

As universidades desempenham um papel crítico no desenvolvimento nacional e global, considerando que o ensino superior é a chave para o talento e o fomento da alta tecnologia ao construir o caminho

principal para melhorar a competitividade de uma nação (WU Et al, 2012). Nesse sentido, Jalaliyoon e Taherdoost (2012) ponderam que o valor sobre as nações não só depende de recursos naturais, como também de pessoas, de gestão e de governo. Portanto, a educação exerce um papel fundamental no futuro das nações.

As instituições de ensino superior¹, segundo Santos (2011), têm entre seus principais propósitos oferecer o terceiro grau (ensino superior) e viabilizar oportunidades de pesquisa e de extensão. As instituições particulares incluem as vinculadas às mantenedoras com fins lucrativos e às instituições sem fins lucrativos.

Quanto às categorias administrativas das IPES, a Lei das Diretrizes e Bases de Ensino (LDB) (BRASIL, 1996), em seu artigo 20, as classifica em: Particulares em Sentido Estrito, Comunitárias e Confessionais.

A LDB classifica, de maneira clara, a distinção entre as categorias administrativas das IPES. As particulares em Sentido Estrito, distinguem-se por não apresentarem as características das

Comunitárias, Confessionais e Filantrópicas. Dessa forma, tem-se a classificação de dois grupos com características diferentes. A partir do artigo 12, do Decreto Lei nº 5.773 (BRASIL, 2006) são instituídos os credenciamentos das instituições de educação superior, organizados em faculdades, centros universitários e universidades. As faculdades são instituições de ensino superior, públicas ou privadas, com propostas curriculares em mais de uma área de conhecimento.

O enquadramento na categoria administrativa especial, de acordo com a portaria normativa nº 40 (BRASIL, 2013), que instituiu o cadastro *e-MEC* de instituições e cursos do ensino superior, menciona no artigo 242 da Constituição Federal, que se trata de uma instituição educacional oficial criado por lei estadual ou municipal existente na data da promulgação da Constituição Federal, que não seja total ou preponderantemente mantida com recursos públicos e, portanto gratuita.

A composição das IES no Brasil de acordo com a organização acadêmica e a categoria administrativa pode ser observada, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Organização acadêmica e categoria administrativa das IES no Brasil

Organização Acadêmica	Categoria Administrativa			Total
	Pública	Privada	Especial	
Faculdades	141	2.117	6	2.264
Universidades	97	82	13	192
Centros universitários	44	130	4	178
Instituto federal	40	0	0	40
Total	322	2329	23	2674

Fonte: Brasil (2012)

Notam-se os números significativos de faculdades de acordo com a organização acadêmica, e a expressiva participação dessas instituições de acordo com a categoria administrativa privada, na oferta do ensino superior brasileiro.

De acordo com suas características, as IPES podem adotar diferentes modelos de gestão. Para Frezatti et al. (2009) esse modelo consiste numa maneira própria, única e individual de cada empresa administrar seus próprios negócios. E, em vista disso, diferentes práticas de gestão e de Controladoria, são adotadas.

² Os termos educação superior e ensino superior são usados quando se referirem às instituições de ensino superior (IES).

2.2 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

A Controladoria teve origem nas corporações ferroviárias americanas na década de 1880. Nesse contexto surgem nos Estados Unidos os primeiros usuários do conceito *controller*, estes primeiros usuários associavam as funções contábeis e de controle patrimonial (LINHARDT; SUNDQVIST, 2004). Para Frezatti et al. (2009, p. 27), a Controladoria “[...] é o órgão da empresa cuja missão é zelar pela eficácia do seu processo de gestão e prover as informações de natureza econômico-financeira para todos os *stakeholders*”.

Ao analisar os conceitos da contabilidade sob as visões das escolas italiana e americana. Sendo que na primeira, a abordagem da contabilidade é sob a perspectiva do controle econômico do patrimônio e suas mutações, e para segunda a abordagem é sob a perspectiva do processo de comunicação da informação econômica, Padoveze (2009) afirma que a controladoria é considerada como o atual estágio de evolução da contabilidade. Para o autor é possível afirmar que a ciência controladoria é a ciência contábil sob a visão do controle da escola italiana e sob a visão da escola americana a contabilidade gerencial é o que se define controladoria. Nesse sentido, nesta pesquisa os termos controladoria e contabilidade gerencial são utilizados como sinônimos.

Considerando o pronunciamento do *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), denominado *International Management Accounting Practices* (IMAP 1), emitido em 1998, Frezatti et al. (2009) abordam a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios: Estágio 1) antes de 1950 - foco era na determinação de custos e no controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e de tecnologias de contabilidade de custos; Estágio 2) 1950-1965 - foco no fornecimento de informações para planejamento e no controle gerencial por intermédio do uso de tecnologias, tais como: análise de decisão e contabilidade por responsabilidade; Estágio 3) 1965-1985 - foco na redução de desperdício dos recursos nos processos da empresa, mediante o uso da análise de processos e das tecnologias de gerenciamento de custos; e, Estágio 4) 1985 até hoje - atenção na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional. Cada um destes estágios é caracterizado pelo uso de diferentes práticas de controladoria.

No Quadro 1, são elencadas as práticas de controladoria abordadas nesta pesquisa que foram levantadas na literatura por autores que estudam o tema Controladoria e validadas através da Metodologia Delphi, que será apresentada na seção procedimentos metodológicos.

Quadro 1 - Práticas de controladoria abordadas na literatura

Práticas de controladoria	Autores														
	Grunow, Beuren e Hein (2010)	Borinelli (2006)	Catelli (1999)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van Der Stede (2009)	Malmi e Brown (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Junior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)	Soutes (2006)
Análise da cadeia de valor											X				
Análise custo-volume-lucro (CVL)					X									X	
Análise da terceirização					X										
Análise do retorno Sobre Investimento									X						
Análise do valor presente									X						
Avaliação de desempenho			X				X			X	X				
Balanced scorecard (BSC)			X	X			X			X				X	X
Controle interno		X								X					
Custeio ABC								X			X			X	X
Custeio direto		X	X												
Custeio kaizen								X						X	
Custeio meta		X						X			X			X	X
Custeio padrão		X						X			X			X	X
Custeio por absorção		X						X			X				X
Custeio variável		X						X			X				X
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X			X										
Gestão interorganizacional de custos		X											X		
Indicadores de desempenho (<i>Key Performance Indicators</i> - KPI)								X							
Open book accounting (OBA)													X		
Orçamento de capital														X	
Orçamento operacional				X							X				
Planejamento tributário		X		X						X					
Preço de transferência	X	X	X					X						X	X
Processo orçamentário			X			X		X						X	X
Sistema de gestão econômica		X	X								X				X
Teoria das restrições (<i>Theory Of Constraints</i> - TOC)		X	X					X							X
Valor econômico adicionado (EVA)		X								X	X			X	

Fonte: Dados da pesquisa

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Neste tópico, são abordados alguns estudos relacionados ao tema práticas de controladoria.

O estudo de Soutes (2006) teve uma amostra de 90 empresas, das quais 29 empresas indicadas

ao Prêmio ANEFAC-FIPEC-API-SERASA e 61 empresas listadas no Anuário 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, edição julho/2005. No seu estudo, constatou-se que a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial implica em desempenho diferenciado.

Dittadi (2008) pesquisou práticas de Controladoria adotadas na gestão de IPES no Rio Grande do Sul. O autor identificou que as práticas orçamento operacional e fluxo de caixa são as mais adotadas nas IPES e que houve correlação significativa entre as práticas planejamento estratégico, orçamento operacional e cobrança das metas orçamentárias com o desempenho econômico declarado, em algumas IPES de acordo com a sua categoria administrativa e organização acadêmica.

Reis e Teixeira (2013) pesquisaram a utilização de práticas da Contabilidade de Gerencial em 68 sociedades cooperativas agropecuárias no estado de Minas Gerais. Os autores identificaram, que apenas 19 das sociedades pesquisadas foram classificadas como modernas. Já em relação ao desempenho e ao porte, não identificaram diferenças estatisticamente significativas entre cooperativas que adotam artefatos modernos e/ou tradicionais de Contabilidade Gerencial.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, são descritos o delineamento e o instrumento da pesquisa, bem como demais critérios utilizados para o desenvolvimento do estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa trata-se de um levantamento (*Survey*), realizado com IPES da Região Centro-Oeste do Brasil, sobre práticas de Controladoria, durante o ano de 2013, por meio de questionário.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva e quanto à natureza como aplicada (GIL, 2010). Trata-se de uma pesquisa descritiva, pois relata as características das IPES e as práticas de controladorias utilizadas por essas instituições e aplicada, pois busca identificar as percepções de gestores de IPES estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil. Quanto à abordagem do problema é predominantemente quantitativa (ROESCH, 1996), pois mensura as relações entre variáveis. A

estratégia de pesquisa é um levantamento, que para Hair Junior et al. (2007) é um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos.

3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA

Para elaboração do instrumento de pesquisa foi realizada uma revisão teórica para identificação de autores que abordam o tema Controladoria e elaboração de um conjunto de questões, que foram submetidas a especialistas com utilização da metodologia *Delphi* para obter-se a validação das variáveis práticas de Controladoria, de acordo com o consenso obtido entre os especialistas. A escolha destes foi baseada em quatro critérios: 1. ser vinculado ao quadro docente de programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis; 2. ter obtido o título de doutor há mais de cinco anos; 3. atuar em linhas de pesquisa relacionada à Controladoria; 4. maior número de publicações em periódicos relacionadas ao tema Controladoria nos últimos cinco anos. Entende-se que os critérios de área de atuação, vinculação aos programas de pós-graduação, tempo de titulação e publicações na área, identificam o perfil de um especialista da área de Controladoria.

Foram consultados seis especialistas em três rodadas, obtendo-se a validação das 27 práticas apresentadas no Quadro 1. Para formular as demais perguntas para esta pesquisa, foram consultados os questionários utilizados nas pesquisas de Dittadi (2008), Wrubel (2009) e Santos (2011).

O questionário foi composto de cinco blocos. O primeiro apresentou a pesquisa. O segundo abordou Práticas de controladoria. O terceiro contemplou questões complementares às práticas de controladoria. O quarto buscou informações das instituições e do perfil do gestor respondente. No último bloco, a conclusão do questionário.

Utilizaram-se perguntas com uso da escala *Likert*. No escore de pontuação, a atribuição de valores é de 1 a 4, sendo que: o menor valor (1) - representa não utiliza; o valor (2) - utiliza pouco; o valor (3) - utiliza muito; e o valor (4) - utiliza plenamente. Com o intuito de oferecer uma alternativa ao

respondente que discorde das alternativas disponíveis na escala ou caso o respondente não queira respondê-la, foi disponibilizada a alternativa NS/NQR³. Para que assim, o respondente tivesse a opção de abster-se de responder a questão, para que não comprometesse a fidelidade dos dados (MALHOTRA, 2012). Para testar a consistência do questionário inicial foi calculado o *Alpha de Cronbach* e obteve-se um de valor 0,799.

O pré-teste contribuiu para ajustar algumas questões do instrumento como, por exemplo, a reestruturação de questões que abordaram os métodos de custeio, além de correções de algumas opções de respostas que não estavam claras para os respondentes. Possibilitou também, o ajuste em perguntas para a utilização da escala e para que os respondentes indicassem o grau de adoção, como ajustes em botões de marcação no formulário.

Nesta pesquisa, a população inicial é composta por 256 IPES, sendo 226 Faculdades, 14 Universidades, 11 centros universitários e cinco Institutos Federais. Após excluir aquelas que não desejaram participar, as que estavam inativas e as que tinham o mesmo gestor, a população ajustada restou em 207 IPES localizadas nos estados que integram a região Centro-Oeste do Brasil. Tais instituições foram identificadas através de consulta junto ao site do Ministério da Educação e Cultura (BRASIL, 2012). Obteve-se respostas de 25 IPES da Região Centro-Oeste, que corresponde a amostra efetiva da pesquisa e representa 12% da população. O *Alpha de Cronbach* para essa amostra foi de 0,736 o que possibilitou validar o instrumento.

Além do contato telefônico e envio do questionário aos gestores das IPES da região Centro Oeste, optou-se por buscar apoio na divulgação da pesquisa e para isso, foram realizados contatos telefônicos e por e-mail com a Associação Brasileira de Mantenedoras do Ensino Superior (ABMES) nos quais foram mencionadas as características e os objetivos da pesquisa. A direção da ABMES destacou a importância deste tipo de pesquisa para as IPES, manifestou interesse em divulgar junto

aos seus associados e solicitar que os mesmos respondessem ao questionário da pesquisa.

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

No tratamento dos dados foi utilizada a tabulação cruzada, para realização do Teste Exato de Fisher com o objetivo de verificar a associação entre as práticas de Controladoria adotadas e as características das IPES. O Teste Exato de Fisher, para Siegel (1975, p. 106) “constitui-se numa técnica não paramétrica utilizada para analisar dados quando o tamanho das duas amostras independentes é pequeno”. A tabulação dos dados foi realizada com utilização do *software* de análise estatística *SPSS (Statistical Package for Social Sciences for Windows)* versão 20 e de planilha *MS-Excel* 2007.

Com o objetivo de pesquisar a possibilidade de ocorrência de associação entre as variáveis independentes e dependentes, adotou-se nesse contexto como variáveis independentes: o porte das IPES, classificação administrativa e desempenho econômico. Como variável dependente as práticas de controladoria pesquisadas e classificadas de acordo com Soutes (2006) em métodos de custeio, métodos de mensuração e medidas de desempenho, e filosofia de gestão.

Com análise de frequência foi possível observar os níveis de adoção das práticas pesquisadas. Agruparam-se as categorias (utiliza muito e utiliza plenamente), considerando-as como os níveis de adoção das práticas, de acordo com a categoria administrativa das IPES. A categoria (NS/NQR) e as categorias (não utiliza e utiliza pouco) foram desconsideradas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentadas a descrição geral das IPES, a descrição das práticas de Controladoria nas IPES, a associação entre as práticas e as características das IPES, bem como os principais achados dessa associação.

3 NS (Não sei) /NQR (Não Quero Responder)

4.1 DESCRIÇÃO GERAL DAS IPES

A Tabela 2 apresenta as informações do Estado e categoria administrativa das IPES. Quanto à

categoria administrativa, 14 são com fins lucrativos (CFL) e 11 sem fins lucrativos (SFL). Foram obtidas 25 respostas de IPES, dentre os respondentes, a maioria são dos Estados de Mato Grosso e Goiás.

Tabela 2 - Distribuição das IPES quanto ao porte e categoria administrativa

Estado	Porte		Categoria administrativa			
	Pequeno Freq.	Médio/Grande Freq.	CFL		SFL	
			Freq.	%	Freq.	%
MS	4	-	-	0	4	36
GO	5	3	6	43	2	19
MT	5	4	5	35	4	36
DF	4	-	3	22	1	9
Total	18	7	14	100	11	100

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com informações do INEP (2011) entre as instituições que compõem a pesquisa, a maior parte (64%) delas é recente, pois foram criadas entre 2001 e 2010.

Para identificar o porte das IPES pesquisadas, adotou-se como *proxy* o número de alunos matriculados. As instituições com um número de até 1.000 alunos foram classificadas como de pequeno porte, acima de 1001 alunos matriculados, foram classificadas como médio/grande. Para

classificação do porte das IES, Ramos e Lobo (2010) além dos critérios estabelecidos pelo MEC consideraram, outros critérios, dentre estes número de alunos matriculados na instituição.

Informações sobre a quantidade de cursos de graduação e pós-graduação (*lato e stricto sensu*) ofertados pelas IPES pesquisadas independente do porte e considerando os cursos tecnológicos podem ser observados na Tabela 3.

Tabela 3 - Níveis de cursos ofertados pelas IPES

Tipos de cursos	CFL		SFL		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Graduação	105	74	76	56	181	65
Tecnológico	16	11	5	4	21	8
Pós-Graduação (<i>Lato Sensu</i>)	20	14	54	40	74	27
Pós-Graduação (<i>Stricto Sensu</i>)	2	1	0	0	2	1
Total	143	100	135	100	278	100

Fonte: Dados da pesquisa

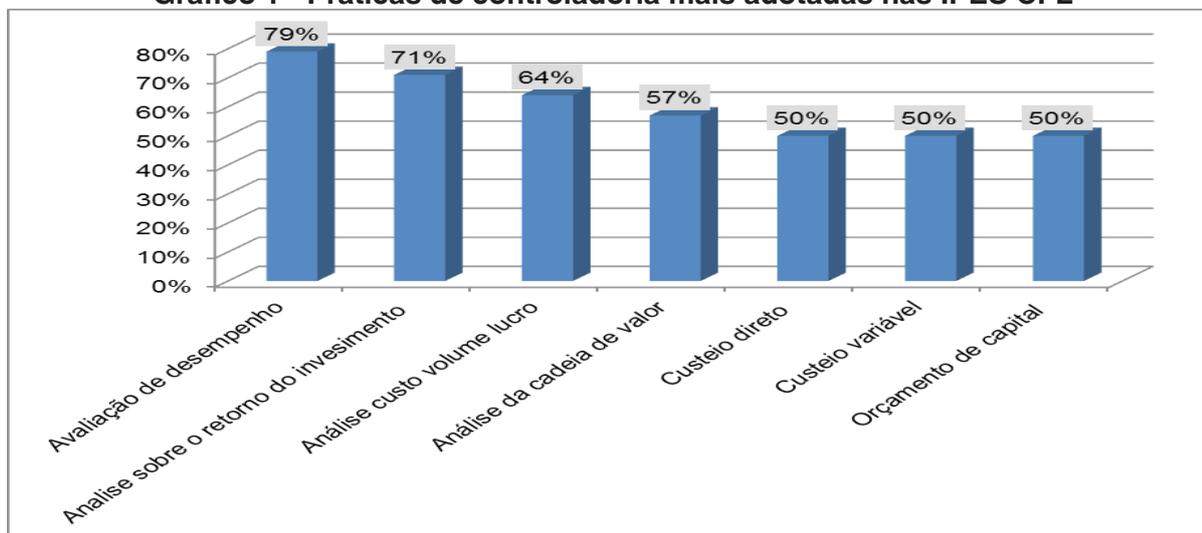
Observa-se nas IPES maior oferta dos cursos de graduação e apenas dois cursos de Pós-graduação *Stricto Sensu*. Essa constatação pode ser decorrente da grande maioria de IPES no Brasil serem organizadas academicamente

como faculdades e do menor número como Universidades. Em especial, na região pesquisada a proporção de universidades (5% é menor que a média do Brasil (7%).

4.2 DESCRIÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS IPES

A seguir são descritas as frequências de adoção das práticas de Controladoria nas IPES CFL (Gráfico 1) e das IPES SFL (Gráfico 2).

Gráfico 1 - Práticas de controladoria mais adotadas nas IPES CFL



Fonte: Dados da pesquisa

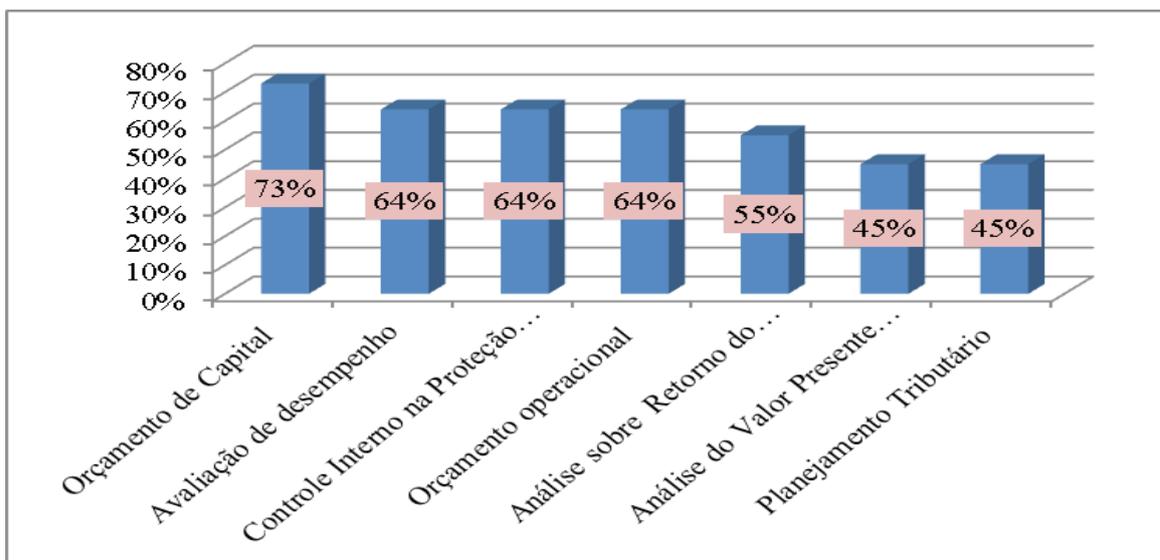
A avaliação de desempenho foi a prática mais adotada nas instituições CFL e a segunda mais adotada nas SFL. A maior adoção dessa prática pode ser decorrente da ligação que ela proporciona entre o planejamento que define os objetivos e as estratégias da organização, bem como os meios para seu alcance, e o controle que permite aos membros da organização mantê-la no caminho rumo ao alcance de seus objetivos (ATKINSON Et al., 2011).

A análise sobre retorno do investimento, foi a segunda prática mais utilizada pelas IPES CFL. A adoção dessa prática nessas IPES apresenta coerência, pois de acordo com Gitman (2010) ela possibilita a análise da eficácia da administração na geração de lucros com base nos seus ativos

e para essa análise, considera-se que quanto maior o retorno sobre o investimento, melhor.

A prática orçamento de capital é a mais adotada nas IPES SFL com 73% de adoção e aparece dentre as práticas mais adotadas nas IPES CFL com 50% de adoção. Esses dados corroboram os estudos de Dittadi (2008) que identificou essa mesma prática com um grau de adoção de 67% nas Confessionais/ Comunitárias/ Filantrópicas e de 42% nas instituições particulares privadas. O referido autor considera que é possível uma associação da adoção dessa prática às características das IES como maior número de alunos e de campi, exigindo que a IES tenha maior rigor no planejamento quanto aos investimentos em ativos fixos.

Gráfico 2 - Práticas de controladoria mais adotadas nas IPES SFL



Fonte: Dados da pesquisa

Os achados desta pesquisa corroboram os resultados da pesquisa de Reis e Teixeira (2013) quais investigaram a adoção de práticas de controladoria por 92 sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais) e Soutes (2006) quanto à adoção de práticas mais utilizadas, como: custeio variável e orçamento.

4.3 ASSOCIAÇÃO ENTRE PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DAS IPES

As variáveis de teste foram identificadas e classificadas de acordo com os estágios da Contabilidade Gerencial. Dessa forma, as práticas dos 1º e 2º estágios são consideradas como práticas tradicionais e as práticas dos 3º e 4º estágios como práticas modernas (BORINELLI, 2006; SOUTES, 2006; FREZATTI Et al., 2009; SOUTES; ZEN, 2007; TEIXEIRA Et al., 2011).

As categorias de comparação utilizadas na observação dos níveis de adoção das práticas, foram: o porte das instituições (pequeno e médio/grande portes), a classificação administrativa (CFL e SFL) e o desempenho econômico (favorável e desfavorável). O desempenho econômico (lucro ou prejuízo) foi medido como ruim, bom ou ótimo, com base na percepção dos gestores, em relação aos três anos anteriores ao da coleta de dados que ocorreu em 2013.

De acordo com o Teste de Fisher, para analisar a associação é necessário verificar a ocorrência de valores p significativos. Nesta pesquisa, considera-se significativo o valor p ajustado inferior a 0,050 (SIEGEL, 1975). Os resultados dos testes para verificação entre as práticas do 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial comparadas ao porte, podem ser observados na Tabela 4.

Tabela 4 – Práticas de controladoria de 1º e 2º estágios comparadas ao porte

Práticas	Estágios		Proporção de IPES por porte		Valor p ajustado*
	1º	2º	Pequeno (%)	Médio/ Grande (%)	
Custeio direto	X		33,30	60,00	0,241
Custeio variável	X		40,00	40,00	1,000
Custeio por absorção	X		35,70	30,00	1,000
Retorno sobre o investimento (ROI)	X		71,40	60,00	0,673
Orçamento operacional	X		66,70	80,00	0,659
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	46,20	30,00	0,669
Valor presente líquido (VPL)		X	30,80	50,00	0,417
Avaliação de desempenho		X	66,70	80,00	0,659
Controle interno na proteção de ativos		X	26,70	90,00	0,040
Planejamento tributário		X	53,30	30,00	0,414
Preço de transferência		X	35,70	20,00	0,653
Custeio padrão		X	26,70	22,2	1,000
Orçamento de capital		X	50,00	75,00	0,373

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

Foi possível identificar associação com as variáveis analisadas somente para prática controle interno na proteção de ativos ($p = 0,040$). As instituições de pequeno porte possui um grau de adoção de 27%, enquanto nas de médio e grande porte a adoção é de 90%, indicando maior adoção pelas de maior porte. Esse resultado para as IPES de médio e grande porte pode ser originado em virtude do volume de recursos envolvidos em sua gestão, e dessa forma surge a necessidade de

se implantar sistemas de controle internos com a finalidade de evitar e detectar possíveis fraudes, bem como preservar o patrimônio da empresa e os interesses dos acionais ou proprietários da empresa (LUNKES, 2008).

A Tabela 5 apresenta os resultados dos testes para verificação entre as práticas do 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial comparadas com a classificação administrativa das IPES.

Tabela 5 – Práticas de Controladoria de 1º e 2º estágios comparadas à classificação administrativa

Práticas	Estágios		Proporção de Ipes por class. adm.		Valor p ajustado*
	1º	2º	CFL	SFL	
			(%)	(%)	
Custeio direto	X		50,00	36,40	0,393
Custeio variável	X		50,00	27,30	0,414
Custeio por absorção	X		38,50	27,30	0,444
Retorno sobre o investimento (ROI)	X		71,40	60,00	0,673
Orçamento operacional	X		78,60	63,60	0,656
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	61,50	10,00	0,029
Valor presente líquido (VPL)		X	30,80	50,00	0,417
Avaliação de desempenho		X	78,60	63,60	0,656
Controle interno na proteção de ativos		X	42,90	63,60	0,428
Planejamento tributário		X	42,90	45,50	1,000
Preço de transferência		X	23,10	36,40	0,659
Custeio padrão		X	23,10	27,30	1,000
Orçamento de capital		X	58,30	62,50	1,000

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

A análise custo-volume-lucro (CVL) apresentou associação com a classificação administrativa das IPES, sendo que as instituições CFL possui o grau de adoção de 61,50% e nas instituições SFL possui o grau de adoção de 10%. A maior adoção da análise CVL em IPES CFL é coerente, uma vez que esse tipo de instituição por visar lucro pode usar essa prática para analisar o

comportamento das receitas, dos custos e do lucro à medida que ocorre alterações no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Os resultados da análise de associação entre as práticas de controladoria do 1º e 2º estágios e a variável de comparação desempenho econômico são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Práticas de controladoria de 1º e 2º estágios comparadas ao desempenho econômico

Práticas	Estágios		Desempenho Econômico		Valor p ajustado
	1º	2º	Favorável (%)	Desfavorável (%)	
Custeio direto	X		50,00	42,90	1,000
Custeio variável	X		25,00	42,90	0,626
Custeio por absorção	X		25,00	35,00	1,000
Retorno sobre o investimento (ROI)	X		33,30	71,40	0,526
Orçamento operacional	X		50,00	76,20	0,548
Análise custo-lucro-volume (CVL)		X	33,30	40,00	1,000
Valor presente líquido (VPL)		X	33,30	40,00	1,000
Avaliação de desempenho		X	50,00	76,20	0,548
Controle interno na proteção de ativos		X	0,00	61,90	0,039
Planejamento tributário		X	50,00	42,90	1,000
Preço de transferência		X	0,00	35,00	0,283
Custeio padrão		X	0,00	30,00	0,539
Orçamento de capital		X	50,00	61,10	1,000

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se associação entre a prática controle interno na proteção de ativos e desempenho econômico. Essa prática foi mais adotada, com um grau de adoção de 62%, nas instituições com desempenho econômico desfavorável. A adoção dessa prática por instituições com desempenho desfavorável contraria a literatura, uma vez que o controle interno na proteção de ativos indica que os negócios da organização estão sendo conduzidos

de forma segura e com um controle adequado (OLIVEIRA; LINHARES, 2006).

Na sequência foi desenvolvida uma análise das práticas tomando como variável de comparação o porte das IPES, conforme pode ser acompanhado na Tabela 7, em relação às práticas de 3º e 4º estágios.

Tabela 7 – Práticas de controladoria de 3º e 4º estágios comparadas ao porte

Práticas	Estágios		Porte		Valor p ajustado
	3º	4º	Pequeno (%)	Médio/Grande (%)	
Custeio ABC	X		42,90	10,00	0,172
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	X		53,30	10,00	0,040
Análise da externalização (<i>Outsourcing</i>)	X		42,90	100,00	1,000
<i>Open book accounting</i> (OBA)	X		25,00	30,00	1,000
Kaizen	X		0,00	20,00	0,163
Análise da cadeia de valor		X	38,50	70,00	0,214
<i>Gestão baseada em valor</i> (VBM)		X	33,3	30,00	1,000
Indicadores de desempenho (KPI)		X	14,30	20,00	1,000
Valor econômico (EVA)		X	23,10	20,00	1,000
<i>Balanced scorecard</i> (BSC)		X	28,6	40,00	0,673
Gestão interorganizacional de custos (GIC)		X	46,2	20,00	0,379
Gestão econômica (GECON)		X	38,5	40,00	1,000
Teoria das restrições (TOC)		X	50,00	10,00	0,074

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

Foi observada associação entre custeio meta e o porte das IPES ($p = 0,040$), sendo que o custeio meta nas IPES de pequeno porte possui um grau de adoção de 53%. Isso pode estar relacionado com o fato de que uma IES de menor porte tenha maior dinamismo para conhecer os fatores adversos tanto do âmbito interno quanto externo à empresa, de modo a permitir que o custeio meta seja estruturado de forma eficaz e, assim,

atenda a finalidade de gerenciamento estratégico de custos a que se propõe (BASTOS; ALMEIDA, 2006).

Na Tabela 8, são descritos valores encontrados para práticas de controladoria dos 3º e 4º estágios, comparados à classificação administrativa.

Tabela 8 – Práticas de controladoria de 3º e 4º comparadas à classificação administrativa

Práticas	Estágios		Class. Adm.		Valor p ajustado
	3º	4º	CFL (%)	SFL (%)	
Custeio ABC	X		21,00	40,00	1,000
Custeio meta (<i>Target Costing</i>)	X		35,70	35,70	1,000
Análise da externalização (<i>outsourcing</i>)	X		42,90	40,00	1,000
Open book accounting (OBA)	X		30,80	36,40	1,000
Kaizen	X		14,30	0,00	0,493
Análise da cadeia de valor		X	57,10	60,00	0,680
Gestão baseada em valor (VBM)		X	25,00	40,00	0,652
Indicadores de desempenho (KPI)		X	14,30	16,70	1,000
Valor econômico (EVA)		X	30,80	10,00	0,339
Balanced scorecard (BSC)		X	30,80	33,30	1,000
Gestão interorganizacional de custos (GIC)		X	46,20	20,00	0,379
Gestão econômica (GECON)		X	46,20	30,00	0,669
Teoria das restrições (TOC)		X	33,30	30,00	1,000

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que não houve ocorrência de valores p significativos, que possam representar uma associação entre as práticas e a classificação administrativa.

As comparações entre práticas de controladoria do 3º e 4º estágios e o desempenho econômico podem ser observadas na Tabela 9.

Tabela 9 – Práticas de controladoria de 3º e 4º comparadas ao desempenho econômico

Práticas	Estágios		Desempenho Econômico		Valor p ajustado
	3º	4º	Favorável (%)	Desfavorável (%)	
Custeio ABC	X		33,00	29,00	1,000
Custeio meta (<i>target costing</i>)	X		25,00	38,00	1,000
Análise da externalização (<i>outsourcing</i>)	X		33,00	43,00	1,000
Open book accounting (oba)	X		33,00	26,00	1,000
Kaizen	X		0,00	10,00	1,000
Análise da cadeia de valor		X	0,00	52,00	0,093
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X	0,00	37,00	0,295
Indicadores de desempenho (KPI)		X	0,00	19,00	1,000
Valor econômico (EVA)		X	33,00	20,00	0,539
Balanced scorecard (BSC)		X	25,00	35,00	1,000
Gestão interorganizacional de custos (GIC)		X	33,00	35,00	1,000
Gestão econômica (GECON)		X	33,00	39,00	1,000
Teoria das restrições (TOC)		X	33,00	32,00	1,000

* Valores p ajustados menores que 0,05 indicam correlação significativa.

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que não houve ocorrência de valores p significativos, que possam representar uma associação entre as práticas e o desempenho econômico.

4.4 PRINCIPAIS ACHADOS DA ASSOCIAÇÃO ENTRE PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DAS IPES

Quanto aos resultados do teste para o primeiro e segundo estágios da Controladoria, frente às variáveis de comparação, observaram-se valores significativos de p para controle interno na proteção de ativos e o porte das IPES, análise-custo-volume lucro (CVL) e a classificação administrativa das IPES, e para controle interno na proteção de ativos e desempenho econômico. Dessa forma, somente foi possível identificar associação para práticas do segundo estágio da Controladoria.

O controle interno na proteção de ativos teve maior adoção nas IPES de médio e grande porte, e nas IPES com desempenho econômico desfavorável. De acordo com Attie (2011) o controle interno deve atender a quatro objetivos principais: proteção dos interesses da organização, exatidão e confiabilidade dos relatórios, incentivo à obtenção da eficiência operacional e adesão às políticas existentes. Dessa forma, a adoção nas IPES de médio e grande porte é coerente, pois quanto maior o porte das empresas maior será a necessidade de proteção do patrimônio da empresa, em vista do maior número de empregados e oportunidades de perdas. Já a adoção nas IPES com desempenho econômico desfavorável causa estranheza, pois no que tange ao objetivo do controle interno relacionado à obtenção da eficiência operacional, esperava-se maior adoção nas IPES com desempenho econômico favorável. Uma explicação plausível seria que essas instituições, por apresentarem menor satisfação com seu desempenho buscarem elevá-lo por meio do maior controle de seus ativos.

A análise custo-volume-lucro teve maior adoção nas IPES com fins lucrativos é coerente, pois de acordo com Moraes e Wernke (2006) essa prática tem sido utilizada há muitos anos para análise dos resultados operacionais das empresas, pois, ao abordar conceitos de margem de contribuição,

ponto de equilíbrio e margem de segurança, ela permite aos gestores fundamentar melhor suas decisões em busca do lucro, objetivo principal desse tipo de instituição.

Quanto aos resultados do teste para o terceiro e quarto estágios da Controladoria, frente às variáveis de comparação, observou-se valores significativos de p somente para custeio meta e o porte das IPES. Dessa forma, somente foi possível identificar associação para práticas do terceiro estágio da Controladoria. O custeio meta teve maior adoção nas IPES de pequeno porte. Esse resultado diverge dos achados de Abdel-Kader e Luther (2008), no qual identificaram que empresas de maior porte adotam práticas mais modernas (terceiro e quarto estágios) do que as de pequeno porte.

De acordo com Soutes (2006), as práticas do primeiro e segundo estágios estariam relacionadas ao controle de custo financeiro e operacional das organizações. Já o terceiro e quarto estágios buscam a redução de perdas de recursos no processo operacional e criação de valor através do uso efetivo dos recursos. Os resultados desta pesquisa, portanto, guardam certa coerência com o maior uso do 1º e 2º estágios, uma vez que a maior parte das IPES é mais recente, sendo inferido menor desenvolvimento em gestão, o que seria característico do 3º e 4º estágios.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo pesquisou a adoção de práticas de Controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil. Buscou-se também identificar as características das IPES e analisar a associação entre as práticas e as características das IPES.

As práticas mais adotadas nas instituições com fins lucrativos foram: avaliação de desempenho (79%), análise sobre retorno do investimento (ROI – 71%), análise custo-volume-lucro (CVL – 64%) e a análise da cadeia de valor (57%). Já nas instituições sem fins lucrativos foram: orçamento de capital (73%), avaliação de desempenho (64%), controle interno na proteção de ativos (64%) e orçamento operacional (64%).

Ao analisar a associação entre práticas do 1º e 2º estágios da Contabilidade Gerencial e características das IPES, identificou-se associação entre as práticas: a) controle interno na proteção de ativos com o porte e o desempenho econômico das IPES; e b) análise custo-volume-lucro (CVL) e a classificação administrativa das IPES. Nota-se um maior grau de adoção do controle interno na proteção de ativos nas IPES de médio/grande porte e nas IPES com desempenho desfavorável. Já em relação à análise custo-volume-lucro teve maior adoção nas IPES CFL.

O maior uso do controle interno na proteção de ativos nas IPES de médio/grande e da análise custo-volume-lucro nas IPES CFL é coerente com a literatura. Já a maior adoção do controle interno na proteção nas IPES com desempenho desfavorável é curioso, pois esperava-se maior uso nas IPES com desempenho favorável.

Quanto a associações entre as práticas do 3º e 4º estágios da Contabilidade Gerencial, encontrou-se associação entre o custeio-meta e o porte. O maior uso do custeio meta nas IPES de pequeno porte pode ser decorrente da necessidade das organizações de menor porte se adaptar ao mercado, ou da má compreensão dos gestores acerca do que de fato é essa prática.

Como limitações desta pesquisa, tem-se: o tamanho da amostra devido a pouca participação das IPES mesmo com a busca de meios para obter o maior número de participantes através do contato com a ABMES e o fato da resposta serem baseadas na percepção dos gestores, o que pode levar a uma resposta que não representa efetivamente a realidade.

Espera-se que este estudo possa trazer contribuições teóricas e práticas. Teoricamente, poderá ampliar a visão científica da controladoria em instituições privadas de ensino superior, trazendo luz sobre uma realidade ainda pouco conhecida em investigações acadêmicas. Quanto aos termos práticos, possibilitará o conhecimento das práticas de controladoria utilizadas em instituições privadas de ensino superior (IPES)

localizadas na região Centro-Oeste, subsidiando gestores e administradores públicos quanto às políticas e técnicas existentes e necessárias.

Considerando as características desta pesquisa, suas limitações e seus principais achados, sugere-se que pesquisas futuras busquem explicar as razões para a associação entre as características da IPES, por meio investigações em profundidade, tais como estudos de caso, em algumas dessas IPES. Recomenda-se também para estudos futuros que se amplie para outras regiões essa temática, a fim de verificar se a localização influencia nas características das IPES e quais aspectos levam os respondentes a entenderem o custeio-meta (*Target Costing*) como aplicável nas IPES de pequeno porte.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, mar. 2008.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira; ALMEIDA, Wagner Augusto. **A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público**. *Pensar Contábil*, v. 8, n. 31, 2006.
- BITTAR, Mariluce; OLIVEIRA, João Ferreira; LEMOS, Jandernaide. Reforma da educação superior a partir dos anos 1990 e suas repercussões na Região Centro-Oeste. **Revista Teoria e Prática da Educação**, Maringá, v. 14, n. 2, p. 123-137, maio/ago. 2011.
- BORINELLI, Marcio Luís. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz de teoria e prática e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) -- FEA/USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006.** Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais do ensino do sistema federal de ensino.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da

educação nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 10 out. 2012.

_____. Ministério da Educação – MEC. Mec. Legis. **Portaria Normativa nº 40, de 12 de dezembro de 2007.** Institui o e-MEC, sistema eletrônico de fluxo de trabalho e gerenciamento de informações relativas aos processos de regulação, avaliação e supervisão da educação superior no sistema federal de educação, e o Cadastro e-MEC de instituições e Cursos Superiores e consolida disposições sobre indicadores de qualidade, banco de avaliadores (basis) e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) e outras disposições. Disponível em: <http://meclegis.mec.gov.br/documento/view/id/17>. Acesso em: 10 mar. 2013.

_____. Ministério da Educação – MEC. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados: pesquisa avançada.** Brasília, 2012. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php>. Acesso em: 05 nov. 2012.

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

CRUZ, Bleise Rafael. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma teoria conceitual básica de controladoria.** 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) -- FEA/USP. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

DITTADI, Jadir Roberto. **Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina.** Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

FREZATTI, Fábio, et al. **Controle Gerencial** - uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009, 281p.

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

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira.** 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 10, n. 24, p. 74-102, set./dez. 2010.

HAIR JUNIOR Joseph F. et al. **Fundamentos de método de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Contas regionais do Brasil 2010.** Rio de Janeiro, 2012. (Contas Nacionais, v.38). Disponíveis em: http://ibge.gov.br/Contas_Regionais/2010/constasregionais2010.pdf. Acesso em: 10 abr. 2013.

INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA -INEP. **Resumo Técnico Censo da Educação Superior 2010.** 2010. Disponível em: www.inep.gov.br. Acessado em 15.11.2016.

_____. **Resumo Técnico Censo da Educação Superior 2011.** 2011. Disponível em: www.inep.gov.br. Acessado em 15.11.2016.

_____. **Resumo Técnico Censo da Educação Superior 2013.** 2013. Disponível em: www.inep.gov.br. Acessado em 15.11.2016

- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International accounting practice statement management accounting concepts**. New York, 1998. Disponível em: <https://www.ifac.org/>. Acesso em: 25 mar. 2012.
- ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assign empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, n. 32, p. 349-410, 2001.
- JALALIYOON, Neda; TAHERDOOST, Hamed. Performance evaluation of higher education; a necessity. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, New York, n. 46, p. 5682-5686, 2012.
- JANSEN, E. Pieter; MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. National incentive compensation practices: the differing of financial performance measurement in the United States and Netherlands. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, n. 34, p. 58-84, 2009.
- LINHARDT, Matias; SUNDQVIST, Stefan. **The role of the controller**. Tese (Mestrado) Luleå University of Technology. 2004.
- LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 50-66, set./dez. 2008.
- MACIEL, Leandro dos Santos. BALLINI, Rosângela. Diagnóstico e caracterização da análise ambiental e de modelos de gestão em instituições de ensino superior. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 12., 2009, São Paulo. **Empreendedorismo e Inovação**. São Paulo: USP/FEA, 2009.
- MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.
- MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, London, v. 19, n. 4, p. 287-300, Dec. 2008.
- MARTINS, Eliseu; SOUZA, Welington. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MORAES, Lívia C.; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, a. 3, v. 1, n. 6, p. 81-101, jul./dez. 2006.
- MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro; BEUREN, Ilse Maria. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr. 2010.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NEVES, Clarissa Eckert Baeta. **Ensino superior no Brasil: expansão, diversificação e inclusão**. Porto Alegre: UFRGS, 2012..
- OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.
- OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Pesquisa contábil e desenvolvimento econômico-social**. São Paulo: USP, 2006.
- OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**, London, v. 35, n. 4, p. 309-326, Dec. 2003.
- PAIVA, Ricardo Carvalho; BARBOSA, Francisco Vidal; GONÇALVES, Raquel Garcia; COSTA, Danilo de Melo. Educação Superior Privada: Um estudo do Desempenho Financeiro em nove Instituições de Ensino Superior. **Revista Gestão & Tecnologia**, n. 14, p.68-99, Jan./abr. 2014.

- PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2009.
- RAMOS, Alexandre Moraes; LOBO, Eduardo. Estratégias genéricas de competição praticadas por IES privadas de pequeno porte. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTIÓN UNIVERSITARIA EM AMÉRICA DEL SUL. 10, 2010. **Balance y perspectiva de La educación superior en el marco de los bicentenarios de América del Sur**. Mar del Plata 8-10 dec. 2010.
- REIS, Antônio Marcos; TEIXEIRA, Aridélmo. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de minas gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7, 2013, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Florianópolis. ANPCONT, 2013.
- ROESCH, Sylvia M. A. **Projetos de estágio do curso de administração: guia para pesquisa, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 1996.
- SAMPAIO, Helena. O setor privado de ensino superior Brasil: continuidades e transformações. **Revista Ensino Superior UNICAMP**, Campinas, p. 28-43, 14 out. 2011.
- SANTOS, Marcos Volnei. **Práticas de controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do estado do Rio Grande do Sul**. 2011. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2011.
- SIEGEL, Sidney. **Estatística não paramétrica para as ciências do comportamento**. Traduzido. Rio de Janeiro: Makron Books, 1975.
- SILVA, Tarcísio Pedro; 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.
- SOUTES, Dione Olesczuk; ZEN, Maria Jose C. M. Estágios evolutivos gerencial em empresas brasileiras. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5.**, 2005, São Paulo. Contabilidade cidadania e responsabilidade social. São Paulo: USP/FIPECAFI, 2005.
- SOUTES, Olesczuk Dione. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, 2006.
- TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Revista BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 8, n. 3, jul./set. 2011.
- WINDOLPH, Melanie; MOELLER, Klaus. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, n. 23, p. 47-60, 2012.
- WRUBEL, Franciele. **Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras**. 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidades do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2006.
- WU, Hung-Yi et al. Ranking universities based on performance evaluation by a hybrid MCDM model. **Measurement**, London, v. 45, n. 5, p. 856-880, 2012.
- YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. **Management Accounting Research**, London, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.

Endereço dos Autores:

Universidade do Estado de Mato Grosso
Rua Goiás, 80 - Centro - CEP 78.390.000
Barra Do Bugres - MT.