



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

ANDRÉIA CITTADIN

**PROPOSTA DE ESTRUTURAÇÃO DE UMA UNIDADE
ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

Florianópolis – SC
2011

ANDRÉIA CITTADIN

**PROPOSTA DE ESTRUTURAÇÃO DE UMA UNIDADE
ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em nível de Mestrado oferecido pela Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, área de concentração Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Rogério João Lunkes

**Florianópolis – SC
2011**

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

C581p Cittadin, Andréia

Proposta de estruturação de uma unidade organizacional de controladoria em uma Instituição de Ensino Superior [dissertação] / Andréia Cittadin ; orientador, Rogério João Lunkes. - Florianópolis, SC, 2011.

191 p.: il., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Controladoria. 3. Universidades e faculdades. 4. Controladoria. I. Lunkes, Rogério João. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657

ANDRÉIA CITTADIN

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do PPGC

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Orientador

Prof. Ernani Ott, Dr.
Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)
Membro Externo

Prof. Luiz Alberton, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Membro Interno

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Membro Interno

Prof.^a Elisete Dahmer Pfitscher, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Membro Suplente

Florianópolis, 09 de maio de 2011

Dedico este trabalho aos meus pais
Claudio Antonio Cittadin e Adelir
Sangaletti Cittadin, e ao meu
esposo José Roberto de Souza.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus pelo dom da vida e pelas bênçãos recebidas que contribuíram para conclusão desta etapa da minha vida.

Ao meu esposo e familiares, pelo apoio constante na realização do curso de mestrado e, principalmente, pela compreensão nos momentos que precisei estar ausente.

Ao meu orientador, professor Dr. Rogério João Lunkes, pelos ensinamentos transmitidos e por ter acreditado e confiado no meu desejo de concluir o curso.

A todos os colegas de trabalho, em especial: Dourival Giassi, Kátia Sorato, Cleyton Ritta, Rosimere Alves, Milla Guimarães e Edson Cichella, pelas palavras de incentivo e colaborações na elaboração deste trabalho.

À Universidade que proporcionou a realização desta pesquisa, na qual tenho orgulho em trabalhar.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, pelos conhecimentos repassados ao longo do curso.

Aos colegas de mestrado, pelo companheiro e experiências vivenciadas no decorrer desta caminhada.

"Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é o desejo de vencer"

(Mahatma Gandhi)

CITTADIN, Andréia. **Proposta de estruturação de uma unidade organizacional de controladoria em uma Instituição de Ensino Superior**. 191 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

RESUMO

O aumento da competitividade no setor de ensino superior aliado a complexidade da gestão universitária, que abrange as atividades de ensino, pesquisa e extensão além da estrutura de apoio, são fatores que passaram a requerer mudanças no modo de administrar estas entidades. Verifica-se que é preciso implantar instrumentos gerenciais adequados as especificidades das IES, que assegurem a qualidade do ensino e sua permanência no mercado. A controladoria pode contribuir no fortalecimento da gestão universitária, uma vez que é aplicada a qualquer organização, e é responsável por disponibilizar informações que subsidiam a realização dos processos de planejamento, execução e controle, bem como a tomada de decisão. O objetivo deste estudo consiste em propor a inserção de uma controladoria em uma Instituição de Ensino Superior privada. Para tanto, efetuou-se pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, desenvolvida por meio de pesquisa de levantamento, documental e metodologia reflexiva. Os resultados apontaram que os dirigentes investigados estão aptos a exercer o cargo que ocupam, porém existe sobrecarga de trabalho e excesso de reuniões; não há metas estabelecidas formalmente para todas as áreas da organização; não existem procedimentos sistematizados de controle que permitam verificar os resultados setoriais e o desempenho dos gestores; e os sistemas de informação não são adequados para subsidiar o desenvolvimento das etapas do processo decisório. Tanto o planejamento estratégico como o sistema orçamentário precisam ser revisados; as formas de controle devem ser padronizadas; e os sistemas de informação necessitam ser aprimorados, principalmente, em relação a sua integração, disponibilização de informações gerenciais e monitoramento do desempenho das áreas. Para suprir tais fragilidades, sugere-se a inserção de uma controladoria com enfoque econômico e financeiro. Esta área deve ser um órgão de *staff* vinculado à Reitoria e responsável pela condução dos processos de planejamento estratégico, orçamento, controle e avaliação de desempenho e sistemas de

informações gerenciais. Recomenda-se que a controladoria efetue a coordenação das atividades inerentes às análises financeiras, gestão de custos, contabilidade e filantropia.

Palavras chave: Controladoria. Processos gerenciais. Instituição de Ensino Superior.

CITTADIN, Andréia. Structural proposal of an organizational controller unit at a university institution. 191 f. Dissertation (Accounting Master) – Accounting Post Graduation Program the Santa Catarina Federal University, Florianopolis, Brazil, 2011.

ABSTRACT

The increase of competitiveness in the sector of higher education associated with the complexity of university management, which embraces the activities of teaching, research and extension as well as the support structure, are factors that now require changes in how to manage these higher education entities. Management tools adequate to the specificities of the university institution are necessary to be implemented, in order to ensure the quality of education and its permanence on the market. The controller may contribute to the strengthening of university management, since it is applied to any organization, and is in charge of providing information that supports the achievement of planning processes, execution and control, as well as decision making. The objective of this study is to propose the inclusion of a controller at a private university institution. Descriptive research of a qualitative nature was done for this purpose developed through a survey, documental research and reflexive methodology. The results indicate that: The management researched is suitable to carry out the role it has, however there is an overburden of work and an excess of meetings; there are no formal targets established for all the areas of the organization; there are no systemized control procedures, that enable sector result verification and management performance; and the information systems are not suitable to subsidize the development of the decision process stages. Both the strategic planning and the budgetary system need to be reviewed; the control forms must be standardized; and the information systems need to be improved, principally with regard to their integration, availability of management information and monitoring of the performance of the areas. To overcome these weaknesses the insertion of a controller is suggested with an economic and financial focus. This area must be a *staff* organ linked to the University Rectory and responsible for the handling of strategic planning processes, budgets, control and assessment of performance and management information systems. It is recommended that the controller

coordinates the activities that are inherent to financial analyses, cost management, accounting and philanthropy.

Keywords: Controller. Management processes. University Institution.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	27
1.2 TEMA E PROBLEMA	28
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	30
1.3.1 Objetivo Geral	30
1.3.2 Objetivos Específicos.....	31
1.4 JUSTIFICATIVA	31
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	33
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	33
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	35
2.1 CONTROLADORIA	35
2.1.1 Funções da Controladoria no Processo de Gestão.....	39
2.1.2 Inserção da Controladoria.....	53
2.1.2.1 Estrutura administrativa	54
2.1.2.2 Perfil do <i>controller</i>	61
2.1.3 Aspectos Necessários para Implementação de uma Unidade Organizacional de Controladoria	64
2.1.3.1 Diagnóstico da situação atual da organização	65
2.1.3.2 Atuação da controladoria nas atividades de planejamento, execução e controle	66
2.1.3.3 Sistemas de informação.....	78
2.1.3.4 Gestão de pessoas.....	82
2.2 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.....	84
2.2.1 Atividades Desenvolvidas pelas IES	87
2.2.2 Gestão Universitária	89
2.2.2.1 Especificidades da gestão universitária	90
2.2.2.2 Necessidade de profissionalizar a gestão das IES	92
2.2.3 A Controladoria nas IES	96

2.2.3.1 Controladoria da qualidade do ensino.....	97
2.2.3.2 Controladoria financeira	99
2.2.4 Estruturação dos Sistemas de Informação nas IES	107
2.2.5 Gestão de Pessoas nas IES.....	110
2.3 ESTUDOS RELACIONADOS À GESTÃO UNIVERSITÁRIA	112
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	123
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	123
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	124
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	127
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	129
4.1 ASPECTOS PERTINENTES A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E ORGANIZACIONAL DA INSTITUIÇÃO.	129
4.1.1 Caracterização da IES	129
4.1.2 Descrição da Estrutura Administrativa e Organizacional da IES.....	130
4.1.3 Perfil dos Gestores	134
4.1.4 Processos Gerenciais	138
4.1.4.1 Planejamento.....	138
4.1.4.2 Controle.....	142
4.1.4.3 Sistemas de informação	146
4.1.4.4 Gestão de pessoas.....	152
4.2 DIAGNÓSTICO DO PROCESSO DE GESTÃO	154
4.3 PROPOSTA DE ESTRUTURAÇÃO DE UMA UNIDADE ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA	159
4.4 ETAPAS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA	168
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	173
5.1 CONCLUSÃO	173
5.2 RECOMENDAÇÕES	175

REFERÊNCIAS 177

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO 187

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tempo de atuação dos gestores na instituição.....	134
Tabela 2 – Tempo de atuação dos gestores no cargo/função	135
Tabela 3 – Definição e divulgação da missão e visão	138
Tabela 4 – Conhecimento dos gestores sobre as metas orçamentárias	141
Tabela 5 – Periodicidade do acompanhamento dos objetivos estratégicos e metas operacionais.....	143
Tabela 6 – Nível de cobrança da administração sobre o alcance das metas estabelecidas	144
Tabela 7 – Desenvolvimento de ações corretivas durante o desenvolvimento das atividades	145
Tabela 8 – Acompanhamento das metas estabelecidas pelos sistemas de informação.....	147
Tabela 9 – Condução do processo orçamentário mediante os sistemas de informação	148
Tabela 10 – Análise do desempenho dos gestores por meio dos sistemas de informação	149
Tabela 11 – Análise do desempenho econômico e financeiro dos cursos oferecidos por meio dos sistemas de informação.....	149
Tabela 12 – Definição com clareza das atribuições de responsabilidades dos cargos técnicos e administrativos	152
Tabela 13 – Desenvolvimento de capacitação técnica pela universidade	154

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

QUADROS

Quadro 1: Definições de planejamento estratégico	40
Quadro 2: Definições de planejamento operacional.....	42
Quadro 3: Classificação dos controles	48
Quadro 4: Funções do <i>controller</i>	59
Quadro 5: Competências do <i>controller</i>	62
Quadro 6: Variáveis que integram o processo de planejamento	70
Quadro 7: Perspectivas do BSC	73
Quadro 8: Características das informações disponibilizadas pela controladoria	79
Quadro 9: Variáveis necessárias ao processo de implementação da controladoria financeira em IES.....	101
Quadro 10: Estudos anteriores relacionados à gestão universitária	121
Quadro 11: Gestores vinculados à alta administração.....	125
Quadro 12: Quantidade de questionários respondidos por categoria de gestores.....	126
Quadro 13: Composição dos órgãos colegiados superiores	133
Quadro 14: Respostas dos gestores em relação a conciliação das atividades de docente com as de gestor.....	137
Quadro 15: Respostas dos gestores em relação a coerência da missão, visão e dos objetivos estratégicos com a realidade da instituição	140
Quadro 16: Formas de controles adotadas pelos gestores para acompanhar o cumprimento dos planos operacionais	144
Quadro 17: Motivos que justificam que o suporte informacional não atende as necessidades gerenciais	146
Quadro 18: Sugestões de melhorias para o suporte informacional da IES.....	151
Quadro 19: Princípios e valores da IES.....	162
Quadro 20: Objetivos estratégicos da IES.....	164
Quadro 21: Atribuições do <i>controller</i>	171

Quadro 22: Competências técnicas e pessoais necessárias ao <i>controller</i>	171
---	-----

FIGURAS

Figura 1: Estrutura da controladoria	58
Figura 2: Etapas que integram o processo de implementação da controladoria	65
Figura 3: Organograma da IES	131
Figura 4: Proposta do posicionamento hierárquico da controladoria..	160
Figura 5: Etapas para implementação da controladoria	169

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BI - *Business Intelligence*

BSC - *Balanced Scorecard*

ENADE - Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes

IES - Instituições de Ensino Superior

MEC - Ministério da Educação

SA - Sistema de Automação

SAD - Sistema de Apoio a Decisão

SIC - Sistema de Informações Contábeis

SIE - Sistema de Informações Executivas

SIG - Sistema de Informações Gerenciais

SINAES - Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior

SPT - Sistema de Processamento de Dados

TB - *Tableau de Bord*

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo faz-se uma contextualização sobre o tema em estudo, que trata da discussão acerca da necessidade de inserção da controladoria no processo de gestão de Instituições de Ensino Superior (IES). Na seqüência, apresenta-se o problema e os objetivos desta pesquisa, bem como os motivos que justificam sua realização.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Os efeitos das transformações globais que vêm ocorrendo nos ambientes sócio econômico, político e cultural, em conjunto com o crescente aumento do número de IES no âmbito nacional nos últimos anos, são fatores que passaram a exigir modificações na postura dos gestores em relação à forma gerenciamento destas organizações.

Além da busca constante pela qualidade de ensino, as IES necessitam desenvolver mecanismos gerenciais que assegurem a continuidade das atividades, pois essas transformações tornam a gestão mais complexa no que se refere ao aspecto econômico. Para garantir a condução dos negócios é preciso que essas entidades implementem um modelo de gestão adequado as suas especificidades. Este modelo deve contemplar: planejamento estratégico, sistema orçamentário e de custos, controle e avaliação de desempenho das áreas, gestão financeira e de pessoal. Tais sistemas permitem o gerenciamento das relações com alunos, professores, funcionários técnicos administrativos, comunidade externa e disponibilizam suporte informacional para atender as necessidades dos gestores.

Contudo, as IES possuem dificuldades para se adaptarem às exigências que o mercado da educação superior requer atualmente em relação ao processo decisório. Braga e Monteiro (2005) afirmam que as instituições de ensino brasileiras em sua maioria não se conscientizaram da necessidade de implementação de estratégias de gestão, por três motivos: competitividade recente no setor; mentalidade dos mantenedores e dirigentes não adaptada aos métodos de gestão atuais; e rotina operacional diferenciada, isto é, o tempo que poderia ser utilizado para o desenvolvimento de metas visando o alcance dos objetivos, muitas vezes, é usado com procedimentos burocráticos. Segundo Flores

(2005), a gestão universitária passou a configurar-se como um dinossauro, em virtude da incapacidade de se adaptar as novas exigências do mercado.

Salienta-se que as principais dificuldades encontradas pelos gestores das IES privadas estão relacionadas não somente a fatores externos, como o aumento da concorrência, por exemplo. Referem-se, também, a variáveis inerentes ao ambiente interno, tais como: escassez de recursos financeiros, inadimplência, evasão, ociosidade de vagas, deficiência nos setores de contas a receber e cobrança, custos elevados, demanda de investimentos em infraestrutura e manutenção, ausência de pessoal qualificado, falta de comprometimento dos funcionários com o alcance dos objetivos institucionais, formação dos gestores incompatível com as funções desempenhadas, suporte informacional inadequado, entre outras.

Estas fragilidades podem comprometer o desenvolvimento das atividades fins das Instituições de Ensino Superior, relacionadas ao ensino, pesquisa e extensão, bem como a permanência e crescimento no mercado que atuam. Para Menegat (2006), a ausência de estratégias, de políticas institucionais, de *marketing* de relacionamento, de integração com a comunidade, de parcerias com entidades privadas e falhas de comunicação com estudantes, são variáveis que contribuem para a existência de cursos deficitários, departamentos ineficientes e dificuldades financeiras.

Souza e Ott (2003, p. 8) destacam que o “amadorismo característico das origens desse setor de atividade não é mais admitido e revela-se uma forte ameaça ao alcance da competitividade que o mercado cada vez mais impõe.” Logo, a implantação de instrumentos de gestão, que possibilitem o planejamento, execução e controle de ações no intuito de alcançar os objetivos propostos por estas organizações, é fundamental para garantir a permanência e consolidação no mercado.

1.2 TEMA E PROBLEMA

O atual cenário econômico em que as IES estão inseridas requer o desenvolvimento de mecanismos de gestão adequados que assegurem a sobrevivência, continuidade e crescimento. De acordo com Souza e Ott (2003), como em qualquer outro segmento empresarial, as IES privadas após experimentarem um crescimento vertiginoso deparam-se posteriormente com a etapa de seleção natural imposta pelo mercado, o que demanda a adoção de uma gestão eficaz.

Sobretudo as universidades privadas precisam aprimorar seu processo de gestão, tendo em vista as mudanças que ocorrem constantemente no ambiente econômico, principalmente, no que se refere ao aumento da competitividade. Para garantir a continuidade das atividades, as IES devem passar por uma reestruturação, uma vez que o processo decisório exige habilidades, competência e utilização de técnicas administrativas, capazes de otimizar o uso dos recursos, reduzir custos e melhorar a qualidade dos serviços prestados. Portanto, é preciso implantar instrumentos de gestão que possibilitem suporte ao processo de tomada de decisão e garantam o alcance dos objetivos propostos por estas organizações.

Braga e Monteiro (2005) observam que a implementação de um processo de gestão eficaz permite que estas instituições efetuem o acompanhamento do mercado e do setor. Com isso, consegue-se identificar possíveis problemas e tendências, ameaças e oportunidades, além de proporcionar o desenvolvimento de competitividade.

Ressalta-se que este modelo de gestão requer um sistema informacional adequado que garanta subsídios aos gestores no processo de tomada de decisão. Desta forma, faz-se necessário que uma das áreas da organização forneça este suporte ao processo decisório. Peleias (2002) destaca que cabe a controladoria prover sistemas de informação que possibilitem o planejamento, registro e controle das decisões tomadas em cada etapa do processo de gestão.

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), a controladoria é responsável em disponibilizar informações aos gestores da entidade, auxiliando-os no processo decisório e em efetuar o controle das atividades e do desempenho das áreas, visando o alcance dos objetivos propostos. Para Mosimann e Fisch (1999), a controladoria possui a missão de coordenar os esforços das áreas da organização com o objetivo de otimizar os resultados econômicos e garantir a sua continuidade.

Como unidade administrativa, a controladoria é responsável em coordenar esforços, assegurando a eficácia da organização para que essa atinja seus objetivos e em dar suporte à gestão dos negócios, por meio de um sistema de informações. Sendo assim, sua principal finalidade compete em fornecer informações adequadas às necessidades dos gestores, auxiliando-os na condução do processo decisório e nas tomadas de decisões.

Segundo Barreto, Barreto e Barreto (2008), existe a recomendação para a estruturação de uma controladoria que propicie informações adequadas ao processo decisório em qualquer organização,

independente do seu tamanho. Para Frezatti *et al.* (2009), qualquer tipo de entidade pode dispor da controladoria, seja ela privada ou pública, com ou sem fins lucrativos, mista ou de terceiro setor.

A controladoria pode ser aplicada em qualquer tipo de organização, tanto em empresas industriais, comerciais ou de prestação de serviços, como em estabelecimentos de ensino, tendo em vista que a competitividade abrange todos os setores da sociedade. A implementação de uma unidade administrativa pode contribuir com a profissionalização da gestão universitária, pois tem a incumbência de disponibilizar informações que subsidiem a realização dos processos de planejamento, execução e controle, bem como a tomada de decisão.

Barreto, Barreto e Barreto (2008), destacam que a controladoria possui um importante papel no monitoramento do desempenho financeiro das instituições de ensino, pois contribui para a otimização das ações administrativas em busca da eficiência organizacional. Deste modo, é possível garantir a continuidade das IES e assegurar que cumpram suas finalidades perante a sociedade, mediante a oferta de ensino de qualidade e formação de profissionais qualificados para atuar no campo de trabalho.

Para implementar uma controladoria é preciso identificar os fundamentos para sua estruturação e funcionamento, tais como: posicionamento hierárquico, organização interna, principais funções, competências necessárias ao responsável por este setor, entre outros. Nas Instituições de Ensino Superior esta situação não é diferente, principalmente, devido às especificidades e complexidade encontradas por estas entidades no desenvolvimento de suas atividades. Neste contexto, levanta-se o seguinte problema de pesquisa: quais as variáveis necessárias para a estruturação de uma controladoria em uma Instituição de Ensino Superior privada?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

O presente trabalho tem por objetivos:

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral consiste em propor a inserção da controladoria em uma Instituição de Ensino Superior privada.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para isso, faz-se necessário o alcance dos seguintes objetivos específicos:

- identificar os aspectos pertinentes a estrutura administrativa e organizacional da IES;
- efetuar o diagnóstico do processo de gestão da entidade em estudo;
- descrever as etapas necessárias para implementação de uma unidade organizacional de controladoria para a instituição.

1.4 JUSTIFICATIVA

As IES, de modo geral, precisam reestruturar seus modelos de gestão para continuar atuando no mercado de forma sustentável e atender a necessidade da sociedade em relação à ampliação do conhecimento e desenvolvimento econômico. De acordo com Menegat (2006), estas entidades não se limitam apenas em fornecer ensino superior, tendo em vista que sua abrangência ultrapassa os limites dos *campi*, pois exercem influência na sociedade, principalmente, no que tange ao fomento do desenvolvimento econômico e social.

Entretanto, para garantir a continuidade dessas organizações no ambiente competitivo em que estão inseridas, é necessário implementar um modelo de gestão, que além de estar associado aos aspectos de qualidade na educação superior, seja fundamentado por técnicas e práticas administrativas capazes de dar suporte ao processo de tomada de decisão. Para Braga e Monteiro (2005), o mercado altamente competitivo da atualidade requer dos estabelecimentos de ensino superior uma nova postura, voltada à redução dos custos e a captação e fidelização de alunos, para manter a competitividade e proporcionar-lhes crescimento contínuo e sustentado.

Meyer Jr. (2000) destaca que os desafios impostos pela expansão do ensino superior no contexto nacional, pelo crescimento e complexidade alcançados pelas IES, e pela competição existente neste setor, não estão mais em consonância com a administração improvisada e amadora baseada no bom senso e nas experiências do passado, predominante na gestão universitária. Segundo Barreto, Barreto e Barreto (2008), as práticas gerenciais precisam ser refletidas nas IES,

uma vez que estas entidades sofrem as consequências oriundas do aumento de competitividade e das modificações inerentes à relevância da formação universitária, perfil dos estudantes, natureza dos processos formativos do profissional, entre outras.

Andrade e Strauhs (2006) também manifestam tal entendimento, ao destacar que a atual realidade do ensino superior demonstra que o antigo modelo de gestão das IES precisa ser revisto. Logo, a busca pela qualidade deve ser constante, sendo que este processo está intimamente relacionado à gestão estratégica e ao envolvimento dos membros da organização. Para Almeida (2000), a gestão estratégica busca oferecer às IES vantagens competitivas em relação aos concorrentes no que tange a prestação de serviços, visando à satisfação dos alunos e futuros alunos.

As organizações de ensino superior passam por um momento que a concorrência em conjunto com outros fatores, tais como, exigência por serviços de qualidade e racionalização dos recursos, requerem mudanças na forma como são gerenciadas. Para manter-se atuando e cumprir sua missão, estas instituições precisam adaptar-se a esta nova realidade, sobretudo, mediante a adequação dos sistemas gerenciais. Em decorrência desses fatores faz-se necessário uma área que coordene a adequação do modelo de gestão, e que permita o desenvolvimento das etapas do processo decisório de planejamento, execução e controle, e um suporte informacional que subsidie a tomada de decisão.

Trabalhos em temas relacionados à gestão empresarial são freqüentes. Entretanto, são limitados os estudos vinculados à gestão das organizações de ensino superior. Observa-se que alguns estudos nesta área enfatizam ausência de pesquisas a respeito da gestão universitária, como, por exemplo, o de Dittadi e Souza (2009).

De acordo com Andrade (2002), como a maior parte dos pesquisadores direciona seus trabalhos principalmente às organizações empresariais, existe a necessidade de aprofundar os debates sobre a gestão universitária e apresentar novas contribuições às atividades realizadas pelas instituições acadêmicas. Souza e Ott (2003) afirmam que ao tomar como campo de pesquisa os aspectos pertinentes à gestão das IES particulares, tem-se o objetivo de contribuir para a diminuição da carência de estudos dessa natureza.

Para Barreto, Barreto e Barreto (2008), a elaboração de pesquisas sobre esta temática justifica-se pela escassez de estudos, principalmente, sobre a controladoria aplicada ao setor de ensino. Além disso, deve-se considerar a importância que a educação possui na cadeia produtiva brasileira, tendo em vista que as IES são promotoras do conhecimento.

Desta forma, acredita-se que é possível, por meio da realização deste trabalho, contribuir na discussão sobre o tema gestão universitária. Isso porque, busca-se descrever como são desenvolvidos os processos gerenciais em uma instituição desta natureza e apresentar os fundamentos para estruturação de uma unidade organizacional de controladoria adequada às especificidades deste tipo de organização.

Em relação aos aspectos práticos, esta pesquisa contribui com o fortalecimento do processo de gestão da IES em estudo, pois mediante diagnóstico poderão ser desenvolvidas ações no intuito de reduzir as fragilidades identificadas nesta entidade. Com a efetiva implementação da controladoria será possível disponibilizar informações adequadas, que servirão de subsídios aos gestores no processo decisório; efetuar o controle de desempenho das áreas; e, conseqüentemente, melhorar a qualidade dos serviços ofertados.

A inserção de uma controladoria nas instituições de educação superior poderá auxiliar estas entidades no cumprimento da missão e dos objetivos organizacionais. Sendo assim, sua continuidade e sustentabilidade são garantias para a formação de profissionais qualificados e comprometidos com o desenvolvimento econômico e social do ambiente em que irão atuar, justificando a relevância social desta pesquisa.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A presente pesquisa delimita-se ao estudo da controladoria aplicada à gestão universitária. Além disso, os fundamentos de estruturação de uma controladoria sugeridos neste trabalho enfatizam somente os aspectos pertinentes a gestão econômica e financeira das IES. Desta forma, a proposta apresentada abrange, principalmente, as atividades de apoio e não contempla a gestão acadêmica da instituição.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos: 1 – Introdução, 2 – Fundamentação Teórica, 3 – Metodologia da Pesquisa, 4 – Descrição e Análise dos Dados e 5 – Conclusão e Recomendações.

No primeiro capítulo apresentam-se a contextualização, o tema e o problema, os objetivos da pesquisa, a justificativa e a delimitação do tema.

O segundo capítulo expõe a fundamentação teórica, a qual aborda inicialmente os aspectos inerentes a controladoria, com ênfase nas funções, estrutura administrativa e as variáveis necessárias para implantação desta unidade organizacional. Na sequência, descrevem-se as atividades realizadas pelas IES, as especificidades da gestão universitária e os fundamentos referentes à estruturação de uma controladoria para as organizações de ensino superior. Por fim, expõem-se os trabalhos relacionados ao tema.

No terceiro capítulo evidencia-se a metodologia empregada para a consecução do estudo. Descreve-se o enquadramento metodológico e os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados. Por último, apontam-se as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo realiza-se a descrição e análise dos dados. No início, são apresentados os aspectos pertinentes a estrutura administrativa e organizacional da IES em estudo. Em seguida, expõe-se o diagnóstico do processo de gestão e a proposta de estruturação da controladoria para a instituição. Para finalizar, descrevem-se as etapas necessárias para a implementação desta unidade organizacional.

O quinto capítulo expõe a conclusão da pesquisa e as recomendações para futuros estudos com base nos resultados e nas limitações da pesquisa. Por último são apresentadas as referências e o apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo expõe-se a revisão de literatura sobre o tema em estudo, que tem como foco a controladoria e Instituições de Ensino Superior. Inicialmente, abordam-se os conceitos sobre controladoria, suas funções, estrutura administrativa e os aspectos necessários para a sua implementação. Na sequência, descrevem-se as atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos de ensino superior e especificidades da gestão universitária. Por último, apresenta-se como pode ser estruturada uma controladoria nestas entidades e expõem-se trabalhos relacionados ao tema.

2.1 CONTROLADORIA

A prática de realizar controle existe desde a época em que o homem começou a contar seus bens, ou seja, rebanhos, alimentos, entre outros. No entanto, a controladoria surgiu efetivamente, como unidade organizacional de controle, nas empresas privadas norte americanas na segunda metade do século XIX. Sua expansão ocorreu posteriormente a outros países. Nas organizações brasileiras foi introduzida pelas multinacionais, por volta de 1960 (MORANTE; JORGE, 2008; LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Fietz, Costa e Beuren (2007) observam que a controladoria surgiu porque as organizações precisavam controlar suas cadeias de valor por meio do planejamento de suas atividades, tornando as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão.

Segundo Frezatti *et al.* (2009), o desenvolvimento das empresas provocou ampliação do uso da contabilidade, dando origem a figura do *controller* nas entidades. Desta forma, a evolução da controladoria está vinculada diretamente ao aumento da necessidade de se dispor de informações para subsidiar os processos de planejamento, execução e controle.

Para Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), a controladoria passou por várias fases evolutivas para responder as necessidades do meio empresarial. O seu desenvolvimento ocorreu devido, principalmente, ao aumento do tamanho e complexidade das empresas, interesses de diferentes tipos de usuários da contabilidade e necessidade de produzir

informações capazes de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Neste contexto, Mosimann e Fisch (1999) conceituam a controladoria como um conjunto de doutrinas e conhecimentos inerentes a gestão econômica, que pode ser definida de duas maneiras: como área do conhecimento ou como órgão administrativo. Em relação ao primeiro enfoque, a controladoria é conceituada como uma área do conhecimento humano com princípios, procedimentos e métodos procedentes das ciências contábeis, administrativas, econômicas, estatísticas e da psicologia. Como órgão administrativo possui missão, funções e princípios baseados no modelo de gestão das organizações, cuja finalidade consiste em subsidiar o processo decisório com informações adequadas, além de auxiliar os gestores na obtenção da eficácia de suas áreas, bem como assegurar a eficácia empresarial mediante a coordenação dos esforços dos agentes envolvidos.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria, como ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais referentes à modelagem de sistemas de informações e de gestão, que subsidiem o processo de tomada de decisão. Como órgão administrativo responde pela coordenação e disseminação desta tecnologia de gestão e pelo direcionamento dos esforços das demais áreas na busca da otimização do resultado global da organização.

Borinelli (2006, p. 105) destaca que a controladoria enquanto ramo do saber “é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.” O seu objeto de estudo é o processo de gestão como um todo, principalmente, as atividades de planejamento e controle e as demandas por informação. Como unidade administrativa, é responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações que subsidiam as demais unidades organizacionais no processo decisório. Além disso, busca integrar os esforços dos gestores com vistas à obtenção de um resultado organizacional sinérgico e otimizado.

Para Padoveze (2009, p. 3), a controladoria pode ser conceituada como “a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa.” É de sua responsabilidade desenvolver, aplicar e coordenar os instrumentos da ciência contábil para atender as necessidades das organizações. Segundo Frezatti *et al.* (2009) esta área organizacional compreende a

disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e financeira.

Em relação ao enfoque de unidade administrativa, Peleias (2002) define a controladoria como área organizacional que possui autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades, e fornece subsídios ao processo de gestão. Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 5), pode-se entender a controladoria como um “departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade.”

Padoveze (2009) reforça este entendimento ao destacar que a controladoria é percebida como a ciência contábil evoluída. Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) enfatizam que a controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização.

Segundo Lunkes *et al.* (2009), a controladoria se desenvolveu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para a função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento, com participação ativa na definição das estratégias. O profissional desta área, denominado de *controller*, deixou de ser apenas um compilador de dados e passou a atuar como gestor da informação responsável pelo planejamento estratégico das organizações.

A controladoria, como unidade administrativa, teve sua origem baseada nos procedimentos da contabilidade financeira, sobretudo, relacionados aos controles operacionais. E a partir disso, desenvolveu-se de tal forma que assumiu funções de caráter gerencial e estratégico, passando a atuar no processo decisório das organizações, mediante a coordenação de sistemas de informações que oferecem suporte a tomada de decisão.

Padoveze (2009, p. 36) salienta que a controladoria “deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa”, sendo que este compreende as fases de planejamento, execução e controle e precisa ser assistido por um sistema de informações. Assim, a controladoria apresenta algumas contribuições ao processo decisório, tais como: subsídio à etapa de planejamento, de execução e de controle (PELEIAS, 2002).

Borinelli (2006) destaca que as atividades e funções da controladoria estão presentes em cada fase do processo de gestão. No planejamento são estabelecidos os objetivos, metas e planos

(estratégicos e operacionais); a etapa da execução consiste na implementação dos planos; e no controle, realiza-se a mensuração do desempenho, comparação do real com o orçado, análise das variações e suas causas e implementação de medidas corretivas.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), as funções da controladoria baseiam-se nas atividades administrativas de planejamento, organização, direção e controle. O planejamento caracteriza-se pela determinação de um plano de ação com vistas ao alcance dos objetivos traçados. A organização consiste em uma estrutura para que os planos sejam executados com sucesso. A direção compreende a coordenação das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade. O controle refere-se à mensuração do desempenho presente em relação aos padrões esperados, bem como as devidas correções se necessário.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) complementam este entendimento ao afirmar que a controladoria na execução de suas atividades deve utilizar-se de dois instrumentos que são: processo de gestão, composto pelas etapas de planejamento, execução e controle; e sistemas de informações, que disponibilizam suporte ao processo decisório por meio de informações adequadas.

De acordo com Beuren, Schindwein e Pasqual (2007), a controladoria deve dar suporte a todas as etapas do processo de gestão, mediante o gerenciamento das informações, de modo que as organizações alcancem os objetivos propostos. Com base nos conceitos de administração, esta área deve estar capacitada para disponibilizar informações relevantes ao processo de tomada de decisões, manter constante monitoramento sobre os controles das atividades e do desempenho das demais áreas e exercer influência nas decisões dos gestores da entidade (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Segundo Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), no início as funções da controladoria eram direcionadas ao desenvolvimento e implementação de sistemas de informação para atender aos diversos tipos de usuários da contabilidade. Estas funções aos poucos foram sendo ampliadas, pois o perfil do usuário foi alterando. Assim, a controladoria passou a desempenhar funções voltadas ao processo decisório. Atualmente seu foco concentra-se na capacidade de apoio ao processo decisório dos gestores e no atendimento das demandas informacionais.

Floriani (2001) destaca que as funções da controladoria devem influenciar positivamente as decisões em todas as etapas de gestão. Esta área participa ativamente no planejamento, execução e avaliação de

desempenho da empresa. Gera informações que demonstram as tendências, compila dados sobre a execução das atividades e evidencia a avaliação de desempenho em relação ao resultado realizado e as metas estabelecidas.

Nota-se que a controladoria exerce influência no processo decisório das organizações, ou seja, está presente nas fases de planejamento, execução e controle, além de ser responsável em fornecer suporte informacional para subsidiar a tomada de decisão em cada uma destas etapas.

2.1.1 Funções da Controladoria no Processo de Gestão

Conforme observado anteriormente, a controladoria atua no processo de gestão das entidades, principalmente nas fases de planejamento, execução e controle. Também compete a esta área a coordenação dos sistemas de informação e o alinhamento dos esforços das áreas para o alcance dos objetivos organizacionais, por meio da gestão de pessoas. Para melhor entendimento, descrevem-se nesta seção as funções básicas desempenhadas pela controladoria em cada uma destas atividades.

a) Planejamento

A primeira da etapa do processo de gestão consiste no ato de planejar. Esta fase é responsável pela indicação da trajetória a ser seguida pela organização. Além disso, no planejamento são definidas as atividades e os recursos necessários ao atendimento da missão empresarial (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Mosimann e Fisch (1999, p. 43) conceituam o planejamento como sendo “[...] a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio onde estamos e para onde vamos.” Para Padoveze (2009), este instrumento consiste na definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.

Segundo Santos (2005), planejar significa tomar decisões antecipadas sobre eventos futuros. Trata-se da fase na qual são estabelecidos os resultados futuros desejados, bem com ações que devem ser dinâmicas e flexíveis para alcançar os objetivos e metas definidos. De acordo com Borinelli (2006), o planejamento envolve a análise, avaliação e escolha de alternativas de ações, por meio de planos, para o alcance de uma situação futura desejada. Baseia-se nos

acontecimentos passados da entidade e de seu ambiente, na situação presente e nos cenários possíveis de acontecerem.

Nakagawa (1993) salienta que o planejamento é um processo de tomada de decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais com base em cenários prováveis do futuro. Conforme Peleias (2002), é a etapa do processo de gestão onde as ações são decididas antecipadamente no intuito de cumprir a missão da empresa, alcançar os objetivos, garantir sua continuidade e melhorar os resultados.

O planejamento consiste na fase do processo decisório na qual são estabelecidos os objetivos organizacionais desejados, com base em acontecimentos passados, presentes e em cenários futuros. Neste plano, traçam-se as metas e os meios para alcançar estes objetivos e, conseqüentemente, assegurar que a entidade atinja seus propósitos.

Mosimann e Fisch (1999) destacam que o planejamento divide-se em três níveis: estratégico, tático e operacional. O Quadro 1 apresenta algumas definições sobre o planejamento estratégico.

Autores	Definições
Mosimann e Fisch (1999)	Plano no qual são estabelecidas as diretrizes estratégicas baseadas na interação da empresa com seu ambiente externo, focado nas ameaças e oportunidades ambientais e nos pontos fortes e fracos da organização.
Anthony e Govindarajan (2006)	Processo de elaboração e revisão dos planos que estabelecem a direção que a empresa tomará no futuro.
Vanti <i>et al.</i> (2007)	Etapa do processo de gestão que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos. Persegue como resultado o equilíbrio das funções internas da empresa com as suas variáveis ambientais.
Padoveze (2009)	Processo que prepara a entidade para o que está por vir. Neste instrumento são definidas as políticas, diretrizes e objetivos estratégicos.
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009)	Conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir estes objetivos. Define em que atividade a empresa se encontra, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.

Quadro 1: Definições de planejamento estratégico

Nota-se que o planejamento estratégico é um processo no qual o futuro da organização é projetado com base nas variáveis ambientais. Nele são estabelecidos os objetivos estratégicos da entidade e os planos para alcançá-los, com abrangência de longo prazo.

Nakagawa (1993) destaca que a implementação do planejamento estratégico requer a avaliação da situação atual da organização, comparando com desempenhos passados e, a partir disso, projetar o futuro, levando em conta fatores externos e internos que possam influenciar no desempenho desta. Santos (2005) enfatiza que nesta fase do processo de gestão procura-se definir o comportamento da organização em relação ao meio ambiente, com a finalidade de garantir o cumprimento de sua missão e da continuidade em longo prazo.

Este instrumento de gestão contempla a visão estratégica do futuro da entidade. Deve, portanto, considerar possíveis cenários sobre: o setor de atuação da empresa, os mercados em que ela irá competir, os concorrentes, produtos e serviços que oferecerá, possíveis clientes, as vantagens ela terá no longo prazo, porte e rentabilidade desejados e quanto será agregado de valor aos acionistas (PADOVEZE, 2009).

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), o planejamento estratégico é um processo que permite a criação de potenciais de sucesso, por meio de novos produtos e mercados. É responsável em estabelecer parâmetros de investimento, crescimento e retorno, estrutura jurídica, tributária, de localização e gestão de pessoal.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), o planejamento estratégico traz algumas vantagens às organizações, tais como: disponibilização de estrutura para a elaboração do orçamento anual; promoção do aperfeiçoamento dos executivos; projeção do futuro da entidade; alinhamento dos objetivos dos executivos às estratégias da empresa; definição de providências a curto prazo necessárias ao cumprimento de estratégias de longo prazo.

No que se refere ao planejamento tático, Mosimann e Fisch (1999) observam que este se equipara ao planejamento estratégico, porém voltado especificamente a cada área da organização. Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), este planejamento é aplicado na relação entre os objetivos estratégicos e a mobilização e disponibilização de recursos.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), o planejamento tático constitui-se num nível intermediário entre os níveis estratégico e operacional e envolve, principalmente, as pessoas das áreas gerenciais e intermediárias da organização. Possui abrangência de médio prazo, entre

um a cinco anos, compreende os projetos de investimentos, capacidade de produção e financiamento e desenvolvimento de pessoal.

O Quadro 2 expõe algumas definições em relação ao planejamento operacional.

Autores	Definições
Mosimann e Fisch (1999)	Consiste na definição dos planos, políticas e objetivos operacionais da empresa. É nele que ocorre a implementação do planejamento estratégico e adequação de um sistema de informações, que serve de base aos gestores no processo de tomada de decisão.
Santos (2005)	Refere-se a operacionalização das diretrizes e políticas estratégicas com vistas ao alcance dos objetivos almejados, e relaciona-se diretamente com cada atividade realizada. Trata-se de um processo que identifica, integra, avalia e escolhe o plano a ser implementado, dentre as alternativas existentes para os várias áreas da empresa, em consonância com seus objetivos, estratégias e políticas globais.
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009)	Representa o detalhamento de uma ou mais operações. Procura obter a máxima eficiência no uso dos recursos, com base nos objetivos e estratégias estabelecidos.
Padoveze (2009)	Neste planejamento são definidos os planos, as políticas e os objetivos operacionais da organização, resultando no orçamento operacional.
Lunkes e Schnorrenberger (2009)	É um plano detalhado das operações do dia a dia, contempla o período de tempo de até um ano, mas pode ser realizado em períodos menores como trimestres e semestres. Dentre suas características destacam-se: os planos operacionais relacionados às quantidades a serem comercializadas e produzidas, projeção de custos e despesas com objetivos de liquidez e retorno, margem de contribuição por produto, medidas de tempo, além do alto grau de detalhamento para as áreas de responsabilidade.

Quadro 2: Definições de planejamento operacional

Verifica-se que a fase do processo decisório denominada de planejamento classifica-se em estratégica, tática e operacional. O primeiro nível caracteriza-se por ser de longo prazo e consiste em um plano no qual são definidos os objetivos estratégicos com base nos fatores externos e internos à entidade; considera, assim, as ameaças e oportunidades ambientais e pontos fortes e fracos da organização. O planejamento tático assemelha-se ao estratégico, porém é voltado a cada área da entidade, e é de médio prazo. No operacional ocorre a implementação do planejamento estratégico, por meio da definição dos planos operacionais para cada área da empresa, em um período de curto prazo, com vistas ao alcance dos objetivos estratégicos definidos.

Após descrever os níveis do planejamento, convém salientar a atuação da controladoria nesta etapa de gestão. Borinelli (2006) destaca que existem três possíveis focos da atuação desta área no planejamento organizacional, tanto no nível estratégico como no operacional. Portanto, este órgão pode ser “responsável pelo processo de construção e consolidação dos planos; participar ativamente do processo, tomando parte, inclusive das decisões; e apenas assessorar, especialmente com informações, os gestores, para que eles planejem” (BORINELLI, 2006, p. 151).

Percebe-se que a distribuição das atividades e funções da controladoria depende do modelo de gestão e da estrutura organizacional de cada entidade. Portanto, as funções que esta unidade administrativa irá desempenhar em uma organização estão vinculadas a posição hierárquica que ocupa, seja como órgão de linha ou *staff* (assessoramento) (BORINELLI, 2006).

Para Peleias (2002, p. 14), a função da controladoria na etapa do planejamento consiste em subsidiar os gestores com informações e instrumentos que os permitam “avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuar como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional.” Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), esta área atua no planejamento estratégico mediante a assessoria na definição das estratégias, por meio da disponibilização de informações confiáveis e em tempo hábil. No planejamento operacional sua ação é evidenciada pela integração do planejamento operacional ao sistema e informações, permitindo a otimização das análises.

Mosimann e Fisch (1999) afirmam que no processo de planejamento cabe à controladoria coordenar e participar da escolha da melhor alternativa em relação aos aspectos econômicos. A função deste órgão administrativo, no que tange ao planejamento estratégico, é saber

interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial, os quais são extraídos da projeção de cenários, considerando seus pontos fortes e fracos.

No planejamento operacional, é atribuição da controladoria gerenciar este instrumento de modo que os resultados econômicos da empresa sejam otimizados. Como gestora do sistema de informações dispõe dos meios para elaboração de planos operacionais alternativos, os quais são estabelecidos, quantificados, analisados, selecionados e aprovados em conjunto com os gestores de cada área. Atua, ainda, na atividade que transforma os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, compara o que foi orçado com o realizado, aponta os desvios para que cada área tome as devidas ações para corrigi-los. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Borinelli (2006, p. 152) entende que a função da controladoria no planejamento contempla as seguintes atividades:

participar ativamente das escolhas das diretrizes e definição dos objetivos estratégicos, ou seja, tomar decisões em conjunto com os gestores das demais funções organizacionais, sendo a coordenadora desse processo; coordenar o processo de construção, como um todo, do plano em nível operacional; assessorar as diversas unidades e funções organizacionais com informações e aconselhamentos de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil; e consolidar os diversos planos das unidades e funções organizacionais num planejamento global integrado e otimizado.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008), em relação ao planejamento a controladoria é responsável pelo estabelecimento e manutenção de um plano para as operações, consistente com os objetivos e metas da entidade, para um período de curto e longo prazo. Este plano deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) corroboram ao complementar que na etapa de planejamento a controladoria é responsável pela coordenação e harmonização dos diferentes objetivos das diversas áreas da organização. Compete a esta área a distribuição e delimitação das

competências aos responsáveis e harmonização entre as fases e ações do planejamento global com o tático e o operacional.

De acordo com Vanti *et al.* (2007), a participação da controladoria é fundamental em todas as fases do planejamento. Porém, seu foco principal consiste em exercer o controle da execução do planejamento. É responsável em fornecer informações sobre o que ocorreu e compará-las com o que foi previsto, bem como estabelecer padrões de desempenho e acompanhar a evolução dos planos estabelecidos, além de apontar alternativas de mudança dos planos traçados se for preciso.

Nota-se a efetiva participação da controladoria no processo de planejamento, tanto no nível estratégico, tático e o operacional. Isto somente é possível mediante um sistema de informações que garanta subsídios aos gestores para definição das diretrizes, objetivos e estratégias, bem como na implementação e acompanhamento dos planos operacionais. Contudo, cabe a cada entidade definir o campo de atuação desta unidade administrativa de acordo com seu modelo de gestão e estrutura organizacional.

b) Execução

A execução consiste basicamente na realização do planejamento, isto é, busca colocar em prática os planos da organização. Segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 53), “a execução corresponde ao desenvolvimento das ações planejadas previamente, ou seja, é a operacionalização das atividades, como compra, estocagem, produção, venda, etc.”

Nesta fase do processo de gestão as transações acontecem, sendo que as ações devem ser coerentes com o que foi planejado e programado. Assim, as ações implementadas conduzem aos resultados desejados (MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002; SANTOS, 2005; PADOVEZE, 2009). Conforme Raupp, Martins e Beuren (2006), nesta etapa coloca-se em prática o que foi planejado. É nela que ocorre a efetivação das atividades projetadas e o consumo dos recursos anteriormente identificados.

Lunkes (2007) observa que esta etapa também é conhecida por direção e motivação, pois envolve a coordenação das atividades empresariais e dos recursos humanos direcionando-os ao alcance dos objetivos estabelecidos. Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 132), “o sucesso obtido na execução do plano dependerá do grau de desenvolvimento de cada área. Assim, é fundamental a divulgação do

plano e das metas a serem alcançadas, bem como o comprometimento de todos os setores envolvidos.”

De acordo com Padoveze (2009), a atuação da controladoria na fase de execução consiste, principalmente, em prover modelos de decisão sobre os eventos econômicos. E, conseqüentemente, dar suporte aos gestores no processo de tomada de decisão em relação às transações que estão sendo efetivadas. Cabe a esta área fornecer subsídios aos gestores, mediante suporte informacional, que possibilite a comparação dos desempenhos nas condições padrão com os registros dos eventos e transações efetivamente realizados (PELEIAS, 2002).

Para Borinelli (2006), as atividades que compreendem a função da controladoria no processo de execução dos planos referem-se: ao auxílio das diversas áreas da empresa na aplicação dos recursos planejados e na implementação dos projetos; na coordenação dos esforços dos gestores das unidades organizacionais para o alcance dos objetivos setoriais e da organização; e em fornecer suporte informacional em relação ao andamento da implementação dos planos.

Padoveze (2009) enfatiza que tais atitudes são necessárias, tendo em vista que os gestores de cada área de responsabilidade tomam decisões diárias sobre as atividades que estão sob seu comando, tais como: comprar, produzir, vender, entre outras.

Verifica-se que a controladoria na etapa de execução é responsável em disponibilizar subsídios aos colaboradores, por meio de um sistema de informações que permita a implementação e acompanhamento das ações planejadas e, assim, a consecução dos objetivos das áreas e da organização como um todo.

c) Controle

De acordo com Atkinson *et al.* (2000), controle é o conjunto de métodos e ferramentas utilizados pelos membros da empresa para mantê-la na trajetória estabelecida e alcançar seus objetivos. Segundo Lunkes (2007), o controle refere-se ao acompanhamento e avaliação de pessoas e demais recursos necessários para a realização das operações, com a finalidade de assegurar que os objetivos instituídos sejam alcançados.

Para Padoveze (2009), o controle visa verificar se os resultados alcançados estão coerentes às metas estabelecidas e, paralelamente, avaliar o desempenho dos gestores responsáveis pelo desenvolvimento das atividades. Este processo possui a finalidade de avaliar o resultado dos eventos econômicos, atividades, departamentos, divisões, produtos e

serviços, além de permitir a avaliação dos responsáveis pela condução das atividades operacionais da empresa.

Santos (2005, p. 47) enfatiza que “a etapa do controle caracteriza-se pela avaliação do grau de aderência entre os planos e sua execução, por meio da comparação dos objetivos fixados com os resultados obtidos e dos planos com a respectiva execução.” Deste modo, procura-se analisar os desvios ocorridos para identificar suas causas.

Peleias (2002) destaca que o controle é a etapa do processo de gestão contínua que avalia se a realização das atividades está de acordo com os planos estabelecidos. Tem a função de avaliar, constantemente, o desempenho das áreas, verificando se estão alcançando as metas planejadas. Permite, também, a detecção de eventuais falhas no desenvolvimento dos processos e a implementação de ações corretivas no intuito de atingir os objetivos determinados.

Borinelli (2006) salienta que a etapa de controle, por meio de um processo sistemático, possibilita aos gestores das áreas fazerem uso de informações para assegurar que estão seguindo na direção pretendida. Esta fase do processo decisório pode ser compreendida, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Destaca-se que o controle não inclui apenas avaliações de desempenho de caráter financeiro, mas está relacionado aos aspectos de motivação e ao aperfeiçoamento do processo empresarial. Consequentemente, atinge toda a organização e pode ser dividido de acordo com os níveis administrativos em que é executado (ATKINSON *et al.*, 2000; RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006). Assim, tem-se o controle em nível: estratégico, tático, operacional, e controles internos.

O Quadro 3 mostra esta classificação.

Controles estratégicos	Oliveira (1991)	Verificam as relações da empresa com o ambiente, por meio da comparação das diretrizes estratégicas e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais com os resultados.
	Atkinson <i>et al.</i> (2000)	Fornecem informações sobre desempenho competitivo da unidade de negócios, do ponto de vista financeiro e de clientes.
	Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Permitem a comparação dos resultados realizados e previstos em relação às políticas e aos objetivos estratégicos.
Controles táticos	Oliveira (1991)	Consistem na verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa em seu ambiente.
	Lunkes e Schnorrenberger (2009)	São responsáveis pelo monitoramento dos objetivos setoriais, no intuito de avaliar o resultado de cada área e dos respectivos sistemas de gestão.
Controles operacionais	Oliveira (1991)	Responsável pela verificação do cumprimento das metas operacionais estabelecidas para as áreas, identificação dos desvios em relação aos padrões existentes, comparação do realizado com o orçado e acompanhamento das ações corretivas necessárias ao desempenho setorial.
	Atkinson <i>et al.</i> (2000)	Processo de fornecimento de <i>feedback</i> aos funcionários e gerentes, sobre a eficiência de atividades executadas.
	Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Processo de análise comparativa das metas estabelecidas para as atividades operacionais. É realizado em nível de execução, e envolve acompanhamento dos resultados parciais ou finais, como o alcance das metas de vendas, produção, financeiras, e outras.
Controles Internos	Sá (2002); Boynton, Johnson e Kell (2002)	Processo que tem a finalidade de: salvaguardar os ativos, assegurar a confiabilidade das informações contábeis e garantir a eficácia empresarial por meio do cumprimento das políticas administrativas estabelecidas.

Quadro 3: Classificação dos controles

Observa-se que o controle abrange todas as áreas da organização e é dividido de acordo com os níveis administrativos em que é executado. Esta fase está associada às etapas do processo decisório, ou seja, não é realizado apenas no final, ocorre durante o planejamento, execução e no próprio controle. Segundo Lunkes (2007), isso permite aos gestores condições de detectar eventuais falhas no desenvolvimento destas fases e implementar ações corretivas em relação a suas áreas. Portanto, sua função está relacionada à avaliação das áreas, para verificar se estas estão cumprindo sua missão, e à comparação entre o planejado e o realizado. Sendo assim, busca formas de conduzir a empresa ao atingimento dos objetivos propostos.

Vanti *et al.* (2007) ressaltam que, pelo controle é possível identificar possíveis falhas na execução e no planejamento. Para Raupp, Martins e Beuren (2006, 121), “o controle é uma forma de prover ações para corrigir e ajustar problemas tanto de execução, como de planejamento das ações realizadas pela entidade”. Portanto, a função desta fase no processo decisório consiste no estabelecimento de padrões; na análise comparativa da realidade com os padrões determinados; e na promoção de ações que corrijam eventuais falhas na execução dos planos.

Padoveze (2009) reforça este entendimento ao afirmar que a contabilidade caracteriza-se, principalmente, por ser a ciência do controle. Deste modo, sua função nas empresas implica em um processo de acompanhamento e controle em todas as fases do processo de gestão.

Mosimann e Fisch (1999) enfatizam que cabe a unidade administrativa de controladoria o controle efetivo dos assuntos econômico-financeiros, análise dos desvios detectados e a cobrança de ações corretivas dos gestores das áreas. Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 10), “no controle, cabe ao responsável pela controladoria exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas.”

Segundo Borinelli (2006), é função da controladoria na etapa de controle disponibilizar informações que permitam verificar o grau de aderência entre os planos e os resultados; gerar relatórios que identifiquem os desvios em relação ao planejado; identificar juntamente com as demais áreas as causas dos desvios; assegurar a eficácia do sistema de controle; e revisar periodicamente este sistema.

De acordo com Peleias (2002, p. 14), nesta fase do processo decisório a controladoria permite “a comparação das informações relativas à atuação dos gestores das áreas de responsabilidade com o que

se obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.” A contribuição deste órgão consiste também na elaboração da análise de desempenho dos gestores das áreas da organização e de sua própria atuação; bem como na definição das regras para realização destes diagnósticos.

Figueiredo e Caggiano (2008) salientam que é atribuição da controladoria desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam de orientação aos outros gestores na realização de suas funções, garantindo que o resultado das atividades esteja em conformidade com os padrões determinados.

Em relação ao controle interno, salienta-se que é função da controladoria avaliar constantemente as etapas e procedimentos deste processo que estão embutidos nos sistemas de informações operacionais, pois, no atual conceito de integração dos sistemas de informação grande parte das premissas inerentes ao controle interno já estão incluídas nos próprios sistemas de informações (PADOVEZE, 2009).

Percebe-se que a controladoria na etapa de controle possibilita a análise comparativa dos planos estabelecidos com os resultados alcançados. Permite identificar possíveis desvios e suas causas e, caso seja necessário, promove a elaboração de planos de recuperação ou ações de melhoria. Esta área é responsável pela cobrança de ações corretivas dos responsáveis das áreas, além de efetuar a análise do desempenho dos gestores e respectivas áreas e estabelecer padrões para esta avaliação, os quais devem ser revisados periodicamente.

A fase de controle possui enfoques diferenciados em todos os níveis organizacionais e serve de base para diferentes tipos de decisões, o que requer informações variadas. Para desempenharem adequadamente suas funções os controles devem ter o suporte de um sistema de informações (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006). Segundo Vanti *et al.* (2007), para um controle eficaz é necessário um sistema de informações integrado capaz de registrar todas as operações realizadas pela empresa, desde o nível operacional até o planejamento estratégico. Diante disso, apresentam-se as atribuições da controladoria em relação aos sistemas de informação.

d) Sistema de informações

Além de atuar nas etapas de planejamento, execução e controle, as quais compõem o processo de gestão, a controladoria é responsável pelo sistema de informações, que tem a finalidade de fornecer subsídios aos gestores na condução destas atividades e suporte informacional à

tomada de decisão. Os sistemas de informações possibilitam a coleta dos dados, seu processamento e veiculação das informações necessárias ao processo de gestão das organizações (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Conforme Nakagawa (1993), as etapas que compõem o processo de gestão devem ser suportadas por um sistema integrado de informações, que além de disponibilizar relatórios de avaliação de desempenho durante as fases de realização dos planos, transforma dados em informações capazes de sustentar a análise e o planejamento econômico-financeiro e nortear o processo de tomada de decisões. Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 10), como “o processo decisório é influenciado pela atuação da controladoria por meio das informações de planejamento e controle”, faz-se necessário sistemas de informação para dar suporte a essas decisões.

O sistema de informações é definido como um conjunto de técnicas e procedimentos responsável por coletar, registrar, armazenar e processar os dados. Com isso disponibiliza informações que dão suporte à gestão no que tange a coordenação do sistema de planejamento, controle, gestão de pessoal e apoio a tomada de decisão (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009). Mosimann e Fisch (1999) o conceituam como uma rede de informações que subsidiam o processo de tomada de decisão, nas diversas áreas da organização e da empresa como um todo.

De acordo com Padoveze (2009), o sistema de informação caracteriza-se como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados em uma sequência lógica, que efetuam o processamento de dados transformando-os em informações, no intuito de permitir às organizações o alcance de seus objetivos.

A atuação da controladoria em relação ao sistema de informações consiste em “empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão” (PELEIAS, 2002, p.15).

Para Mosimann e Fisch (1999), cabe à controladoria administrar o sistema de informações nos aspectos econômicos e financeiros, uma vez que são as informações que afetam a riqueza da empresa. É de sua competência, também, a coordenação da harmonização dos sistemas de informação, compreendendo a integração dos diferentes sistemas alinhados com as necessidades dos gestores relacionadas aos processos de planejamento, execução e controle (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008), integram-se às funções da controladoria a coordenação de suporte informacional adequado, que servirá de subsídios aos gestores no processo de tomada de decisão. Lunkes e Schnorrenberger (2009) ressaltam que a controladoria passa a ter um papel de destaque na orientação dos gestores em relação ao processo de tomada de decisão, uma vez que é responsável pela coordenação, implementação e monitoramento do sistema de informações.

Observa-se que uma das principais responsabilidades da controladoria é o alinhamento do sistema de informações com as estratégias da empresa. Esta unidade administrativa precisa ter uma visão sistêmica que permita auxiliar os gestores de cada área na estruturação do seu suporte informacional. Deve oferecer a estes um controle efetivo das operações e alinhar o sistema de informações setorial com o geral da organização (VANTI *et al.*, 2007).

Portanto, a controladoria tem a atribuição de coordenar os sistemas de informação de modo que assegurem a realização das fases do processo decisório e forneçam suporte informacional adequado à tomada de decisão.

e) Gestão de pessoas

As organizações são constituídas por pessoas que, coletivamente, criam e expressam suas opiniões, estabelecem normas e estruturas organizacionais, processam recursos e desempenham atividades, na tentativa de alcançar os fins desejados. Contudo, essas pessoas possuem necessidades individuais (BENEDICTO, 1997). Sendo assim, a gestão de pessoas consiste em um processo que busca alinhar os interesses dos indivíduos aos da entidade, com a finalidade de assegurar o alcance dos objetivos organizacionais.

De acordo com Padoveze (2009), a gestão dos recursos humanos é de responsabilidade exclusiva do gestor desta área. No entanto, este processo deve ser monitorado de forma centralizada e seguir o plano geral dos recursos humanos estabelecidos pela organização, os conceitos da empresa sobre esses recursos, suas culturas e valores; e evitar o surgimento de privilégios na entidade.

Pode-se entender que o processo de gerenciamento de pessoas contempla o conjunto dos recursos humanos da organização. É influenciado pelos princípios definidos no planejamento e mensurado no controle no que tange aos aspectos de: motivação, responsabilidade, política salarial, necessidades e objetivos individuais, criatividade,

liderança, benefícios e treinamentos, entre outros. Assim, faz-se necessário garantir condições de trabalho para o desenvolvimento das atividades e efetuar o acompanhamento e controle das metas estabelecidas (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), a controladoria atua no processo de gestão de pessoas mediante a coordenação dos princípios e estilos de gestão, sistema de motivação e incentivos e no aperfeiçoamento e treinamento dos colaboradores.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) observam que a controladoria para ser eficaz em sua missão depende da cultura organizacional vigente, que é estabelecida em função da missão, crenças e valores assumidos e definida no modelo de gestão que conduz a empresa. Logo, esta área tem a função de contribuir com a definição do modelo de gestão, ao estabelecer as seguintes regras: grau de autonomia dos gestores, processo de gestão, avaliação de desempenho e sistema de recompensas/punições, entre outras.

2.1.2 Inserção da Controladoria

A implementação de uma unidade organizacional de controladoria justifica-se somente se este órgão contribuir para consecução dos objetivos organizacionais, considerando-se a relação custo e benefício (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009). Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), é preciso mensurar sua influência sobre o desempenho organizacional, incluindo objetivos financeiros de curto prazo, como: retorno sobre investimentos, fluxo de caixa, aumento da receita, diminuição dos custos; e não financeiros, tais como: aumento da satisfação dos clientes, melhoria da qualidade, produtividade e satisfação dos colaboradores.

Tais resultados podem ser difíceis de serem avaliados, uma vez que estão associados a fatores externos à ação da controladoria. Lunkes e Schnorrenberger (2009) apresentam como proposta para avaliar os efeitos positivos a utilização de indicadores quantitativos e qualitativos, que poderão mensurar a eficiência das funções e atividades da controladoria. Entre os indicadores qualitativos tem-se: geração e disseminação de informações, grau de coordenação do planejamento, integração entre planejamento e controle e satisfação dos usuários. Os quantitativos referem-se aos tempos de processamento e fornecimento das informações, entre outros.

Mosimann e Fisch (1999, p. 89) destacam que o papel fundamental da controladoria consiste em “coordenar os esforços para

conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.” Portanto, esta unidade organizacional tem como missão zelar pela continuidade da organização, mediante a coordenação e integração dos esforços de suas áreas, assegurando a eficácia e a otimização do resultado econômico global (MOSIMANN; FISCH 1999; BORINELLI, 2006; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Para Fietz, Costa e Beuren (2007), a controladoria tem a missão de otimizar os resultados econômicos por meio da definição de um sistema de informações capaz de oferecer condições para o desenvolvimento da empresa, e promover a integração de esforços individuais das áreas para a consecução dos objetivos organizacionais.

Em relação aos objetivos da controladoria, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 347) evidenciam os seguintes: “promoção da eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade.” Borinelli (2006) complementa esta afirmação ao salientar que os objetivos desta área consistem em: subsidiar todas as fases do processo de gestão; garantir informações adequadas à tomada de decisão; acompanhar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores; colaborar com os gestores na busca da eficácia da sua área; coordenar as sinergias existentes entre as áreas; zelar pelo bom desempenho da organização; criar condições para realização do controle; contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa.

Verifica-se que a inserção de uma unidade organizacional de controladoria faz sentido somente se trazer benefícios à entidade, o que não é fácil de mensurar. Porém, o atual contexto econômico em que as entidades estão inseridas exige a implementação de instrumentos de gestão que as auxiliem no alcance dos objetivos organizacionais. Além de assegurar sua continuidade e proporcionarem a otimização dos resultados econômicos. Logo, a missão, os objetivos e as funções desempenhadas pela controladoria em todas as fases do processo decisório são fatores que contribuem positivamente para a criação deste órgão.

Nos tópicos seguintes, expõem-se aspectos pertinentes a estruturação de uma unidade organizacional de controladoria e sobre o perfil do *controller*.

2.1.2.1 Estrutura administrativa

O processo de estruturação de uma unidade administrativa de controladoria deve considerar dois aspectos primordiais para o

desempenho adequado desta área, que são: o posicionamento hierárquico e sua atuação no processo de tomada de decisão.

Em relação ao posicionamento hierárquico, destaca-se que existem diferentes entendimentos. A controladoria pode ser considerada como um órgão de assessoria, ligado diretamente à presidência; ser um órgão de linha, com posição intermediária; ou estar subordinada ao diretor de finanças e contabilidade. Na primeira situação, a controladoria não possui poder de decisão e comando, e sua influência nas áreas ocorre de forma indireta por meio do presidente. Na segunda, é investida de autoridade, pois ocupa posição na alta administração e dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando. Enquanto no terceiro caso, sua atuação restringe-se, principalmente, as áreas de finanças e contabilidade (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Observa-se que a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma. Esta área deve constar na posição que melhor atenda as necessidades e objetivos da organização. No entanto, em consideração a sua relevância na coordenação do planejamento, alinhamento e controle estratégico, destaca-se que o ideal seria estar relacionada ao primeiro ou segundo nível da alta administração (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Padoveze (2009) concorda com este entendimento, pois defende que a posição do *controller* deve estar separada do responsável pela tesouraria ou finanças, uma vez que a função deste setor está associada às atividades de linha e operacional. O desempenho da área de finanças deve ser avaliado pela controladoria igualmente às demais unidades da empresa. Para Mosimann e Fisch (1999, p. 98), o setor de finanças é responsável por suprir as demais áreas com recursos financeiros necessários ao desenvolvimento das atividades. Desta forma, “o efeito econômico das receitas e despesas decorrentes do fluxo financeiro dessa área com as demais é identificado, mensurado e comunicado pelo sistema de informações [...], tornando-se objeto de preocupação da controladoria.”

Peleias (2002) salienta que existe a necessidade da controladoria ser uma área autônoma, para atingir seus propósitos e cumprir sua missão. Não deve estar vinculada às áreas de responsabilidade que realizam os negócios, uma vez que esta subordinação pode impedir sua efetiva atuação nos setores a que estiver vinculada.

De acordo com Morante e Jorge (2008), a controladoria geralmente configura-se como um departamento de assessoria à alta administração nos organogramas das grandes organizações. Entretanto, Borinelli (2006) ressalta que na prática as entidades devem optar pelo

posicionamento hierárquico deste órgão conforme sua estrutura organizacional, modelo de gestão, cultura, entre outros aspectos.

Para Frezatti *et al.* (2009), a posição hierárquica da controladoria depende da maneira como está concebida na estrutura organizacional da empresa. Pode estar em nível de departamento ou gerência. Segundo Peleias (2002), o delineamento das funções que serão desempenhadas pela controladoria é específico para cada entidade e deve basear-se nas definições constantes no modelo de gestão da organização.

Diante disso, conceitua-se como modelo de gestão um conjunto de normas, princípios, práticas, valores e crenças estabelecidos para orientar uma entidade no intuito de cumprir sua missão (SANTOS, 2005; PADOVEZE, 2009). De acordo com Santos (2005), as crenças podem ser entendidas como premissas nas quais as pessoas acreditam como sendo verdadeiras e inquestionáveis até certo ponto, relacionadas a aspectos culturais, sociais, políticos, religiosos, entre outros. Os valores são as crenças que as pessoas valorizam. Portanto, no modelo de gestão estão estabelecidos os princípios e regras básicos que nortearão as atividades da organização, seja de modo formal ou informal.

Quanto à atuação no processo de tomada de decisão, a controladoria pode ser classificada como órgão de linha ou *staff*. Segundo Borinelli (2006), na literatura encontram-se posicionamentos favoráveis a efetiva participação da controladoria no processo de gestão (linha), ou apenas como órgão de assessoramento (*staff*).

No entendimento de Mosimann e Fisch (1999, p. 116), esta unidade administrativa exerce a função de um órgão de linha e de *staff* simultaneamente, pois a ela compete “a busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica; propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e coordenar o processo de planejamento e controle.”

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), embora a controladoria tenha função de assessoria no organograma, geralmente é responsável pelo fornecimento de informações; pelo desenvolvimento, análises e avaliações dos sistemas de controles; pelas medidas de segurança dos ativos; monitoramento dos gastos conforme o limite estabelecido; e por recomendações aos executivos. Além disso, desempenha importante papel na elaboração do planejamento estratégico e orçamento.

Padoveze (2009) observa que, como a controladoria possui missão e objetivos específicos não pode ser um órgão de *staff*. Portanto, este órgão caracteriza-se como uma atividade operacional e de linha, apesar de desenvolver atividade de apoio aos demais gestores. Para

Borinelli (2006, p. 217), a controladoria “deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização. Para tanto, deve estar subordinada diretamente à Presidência.”

Ressalta-se que tanto o posicionamento hierárquico como a atuação da controladoria devem ser definidos levando-se em consideração o modelo de gestão adotado pela entidade, sua estrutura organizacional, cultura, entre outros. Deste modo, é possível assegurar que as atividades desenvolvidas por esta área atendam às necessidades de gestão e auxiliem no alcance dos objetivos empresariais.

No que tange a organização interna da controladoria, destaca-se que o gestor responsável por esta área é denominado, geralmente, de *controller*. O desenvolvimento de suas funções depende da posição hierárquica que possui. Este profissional pode atuar como um consultor interno da alta gerência ou compilar dados para relatórios internos ou externos. Entre as tarefas relacionadas à estrutura interna da controladoria, destacam-se: planejamento, controle e avaliação de desempenho, sistema de informações, entre outros (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), esta área pode ser estruturada em dois segmentos, que são: contábil e fiscal e planejamento e controle. No primeiro, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional; enquanto que no segundo, é caracterizada pelas atribuições pertinentes a gestão dos negócios, compreendendo orçamentos, análise de custos e de desempenho por centros de responsabilidade.

Borinelli (2006) enfatiza que as discussões sobre a organização interna da controladoria são realizadas sob duas vertentes, que são: função contábil para fins externos e função de apoio gerencial. A primeira compreende as atividades inerentes a contabilidade financeira, tais como: efetuar os registros contábeis, elaborar e analisar as demonstrações contábeis, atender as demandas informacionais dos usuários externos da contabilidade e desenvolver procedimentos contábeis e de controle. As funções gerenciais englobam a coordenação, assessoramento e consolidação dos processos de elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões; criação de controles e auxílio na definição dos métodos e processos para mensuração do desempenho das áreas e dos gestores; realização de estudos sobre análises de viabilidade econômica de projetos e investimentos; e disponibilização de informações aos gestores que permitam a construção de estratégias organizacionais.

A Figura 1 revela como pode ser estruturada a organização interna de uma controladoria.

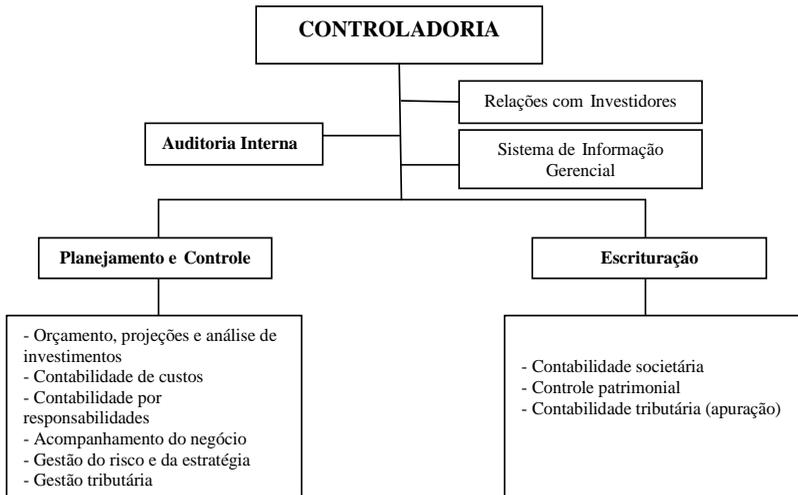


Figura 1: Estrutura da controladoria

Fonte: Padoveze (2009, p. 37).

Conforme exposto na Figura 1, percebe-se que a controladoria pode contemplar tanto as atividades relacionadas à contabilidade financeira, ou seja, escrituração contábil, fiscal e patrimonial, como desenvolver funções de caráter gerencial, tais como: planejamento, orçamento, contabilidade de custos, controle, entre outras.

Além de desenvolver as funções gerenciais e as atividades regulatórias vinculadas geralmente às questões contábeis societárias e de legislação fiscal, este órgão deve assumir a gestão dos sistemas de informações, efetuar a avaliação dos controles internos e relacionar-se com investidores (PADOVEZE, 2009).

No que se refere à atividade de relações com investidores, Padoveze (2009) enfatiza que esta não é uma função específica do *controller*, mas é de sua competência a estruturação do sistema de informação para atender estes usuários externos. Quanto ao sistema de informação gerencial, salienta-se que esta função é de responsabilidade direta da controladoria, uma vez que subsidiar as etapas do processo decisório mediante suporte informacional é um dos seus objetivos. Em relação à auditoria interna, cabe a esta unidade organizacional avaliar

constantemente as etapas e procedimentos de controle interno (PADOVEZE, 2009).

Borinelli (2006) destaca como integrantes da controladoria as seguintes áreas: contabilidade geral ou financeira; contabilidade societária; contabilidade gerencial; planejamento, orçamento e controle; contabilidade de custos; contabilidade fiscal ou tributária; seguros e controle patrimonial; controles internos, riscos; e sistemas de informação.

O Quadro 4 apresenta algumas funções que podem ser desempenhadas pelo *controller*.

<p>Funções do <i>controller</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - implantar e atualizar o plano de contas da organização; - preparar os relatórios financeiros; - realizar as análises financeiras; - analisar e acompanhar os contratos celebrados pela empresa com terceiros; - administrar as questões fiscais e tributárias; - reforçar o controle interno por meio da auditoria interna; - compilar os dados sobre custos; - elaborar e analisar informações gerenciais; - gerenciar o sistema de informações; - elaborar o planejamento orçamentário; - verificar sistematicamente e permanentemente os objetivos e metas; - assessorar os demais gestores na correção dos desvios entre o planejamento e a execução; - preparar e analisar relatórios de desempenho; - analisar e dimensionar os riscos físicos presentes na organização; - estabelecer métodos e sistemas de trabalho; - atuar na gestão financeira; - coordenar e preparar informação de ordem econômica e financeira para auditoria externa e para as entidades governamentais e acionistas; - aplicar os regulamentos e normas internas da organização; - desenvolver a capacidade do pessoal da área da controladoria; e - gerenciar a área de controladoria.
-------------------------------------	--

Quadro 4: Funções do *controller*

Fonte: Adaptado de Mosimann e Fisch (1999); Anthony e Govindarajan (2006); Morante e Jorge (2008).

Além das funções destacadas anteriormente, Padoveze (2009) salienta que existem outras atividades administrativas, tais como: gestão de recursos humanos, gestão de tecnologia da informação, gestão de suprimentos e compras, gestão de logística e administração geral, que dependendo do porte da organização, podem ser realizadas pelo *controller*. Segundo Frezatti *et al.* (2009), nas pequenas e médias empresas é comum a controladoria abranger atividades inerentes a gestão financeira e administração geral.

Kanitz (1976, p. 6) salienta que a controladoria “pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes”. De acordo com Guimarães *et al.* (2009), é difícil definir com precisão as atribuições assumidas pela controladoria, uma vez que variam de uma organização para outra, em função do porte, cultura, mercado de atuação, ramo de atividade, entre outros fatores.

No estudo efetuado por Souza e Borinelli (2009), os autores verificaram as funções requeridas para exercer o cargo de controladoria conforme os anúncios das empresas de recrutamento. Os resultados apontaram que três funções possuem predominância: gerencial e estratégica (85%), gestão da informação (74%) e contábil (71%).

Contudo, na pesquisa de Lunkes *et al.* (2009), a qual buscou identificar as funções desempenhadas pela controladoria nas empresas do Estado de Santa Catarina, foi constatado que a função contábil é realizada em 68,2% das entidades pesquisadas; a função sistema de informações é efetuada em média por 35,42% dos respondentes, com ênfase no sistema contábil; e o planejamento está presente em 58,52% destas organizações. Os resultados demonstram que na prática funções como planejamento fazem parte das atividades exercidas pela controladoria. No entanto, as práticas tradicionais da contabilidade ainda são predominantes.

No mesmo sentido, o estudo de Lunkes *et al.* (2010), realizado com base nos anúncios divulgados na Revista Exame no período entre 2004 a 2009, evidenciou que as funções mais requisitadas para o cargo de *controller* são: gerenciamento da contabilidade e relatórios gerenciais, ambas com 53 solicitações; seguidas por gerenciamento de tesouraria (36); controle fiscal e tributário (35); orçamento (26); e planejamento estratégico (24).

No contexto internacional, a pesquisa de Vicente *et al.* (2009) identificou que tanto no Reino Unido como em Portugal as atribuições do *controller* encontram-se ainda muito ligadas às funções tradicionais da contabilidade de gestão. As atividades inerentes ao controle de custos, análise dos resultados da organização, planejamento e gestão de

orçamentos destacaram-se nas primeiras posições da listagem das dez funções mais importantes nos dois países. Os autores observaram, também, que nas empresas do Reino Unido as atividades do *controller* passaram a contemplar: planejamento estratégico, análise da criação de valor e concepção de novos sistemas de informação. Estes resultados indicam que Portugal tem evoluído de forma mais lenta em comparação ao Reino Unido no que se refere às funções do *controller*.

Percebe-se que a vinculação da controladoria com as demais áreas e a delimitação de suas funções, tanto nos aspectos de contabilidade financeira como gerencial, dependerá das características de cada tipo de entidade como, por exemplo, tamanho, ramo de negócio, estrutura operacional, modelo de gestão, entre outros.

2.1.2.2 Perfil do *controller*

Segundo Kanitz (1976), a figura do *controller* teve origem com as pessoas que exerciam cargos de responsabilidade nas áreas contábil e financeira, pois estes profissionais tinham uma visão ampla da empresa. Esta capacidade possibilita a detecção das dificuldades e permite a indicação de recomendação de soluções. Portanto, para ser exercida, a controladoria precisa ser conduzida por profissional experiente, com vivência em finanças empresariais e habilidade no relacionamento com os responsáveis pela gestão das diversas áreas funcionais da organização (MORANTE; JORGE, 2008).

Figueiredo e Caggiano (2008) observam que o *controller* é o gestor responsável por esta unidade administrativa. Logo, este profissional tem como tarefa disponibilizar ao principal executivo da organização informações sobre os rumos a serem tomados e quais os caminhos que devem ser seguidos. Seu papel consiste em zelar pela continuidade da empresa, mediante o gerenciamento de um eficiente sistema de informação. Além disso, tem a função de coordenar a integração das diversas áreas organizacionais, no intuito de otimizar os resultados. Segundo Padoveze (2009), o papel do *controller* refere-se ao acompanhamento do plano de ação da entidade, com foco na avaliação do desempenho dos gestores e dos resultados setoriais e global.

Para Floriani (2001), o sucesso na consecução dos objetivos da controladoria depende do conhecimento do *controller* sobre o setor econômico em que a empresa está inserida. Também precisar dispor de conhecimentos e habilidades de análise dos problemas administrativos, de produção, estatísticos, comunicação, contabilidade financeira e custos.

Para desempenhar adequadamente suas funções, este profissional deve reunir conhecimentos, habilidades e atitudes. O Quadro 5 expõe as competências técnicas e pessoais que o *controller* precisa possuir.

Técnicas	Pessoais
<ul style="list-style-type: none"> - Conhecimento das áreas administrativas, econômicas, de produção, logística, vendas, <i>marketing</i>, pessoal, entre outras. - Conhecimento em contabilidade e finanças. - Conhecimento em sistemas de informações gerenciais e tecnologia de informação. - Conhecimento em gestão, para atuar nos processos de planejamento e controle. - Conhecimento em avaliação de desempenho, para efetuar a gestão de pessoas. - Habilidade para analisar relatórios numéricos, efetuar diagnósticos e propor alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas na consecução dos objetivos estabelecidos. - Habilidade para elaborar relatórios em linguagem compreensível e formular previsões com base estatística. - Habilidade em práticas internacionais de negócios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ser um profissional de fácil relacionamento. - Ser inteligente. - Saber expressar-se bem oralmente e por escrito. - Ter raciocínio analítico, flexibilidade, ser persuasivo. - Inspirar confiança em relação à sua competência. - Ter iniciativa, maturidade para tratar dos problemas, espírito de liderança e postura pro ativa. - Ser perspicaz e dinâmico. - Ter persistência na superação das dificuldades. - Ser ágil na disponibilização de informações de apoio à decisão. - Ter equilíbrio e ponderação na tomada de decisão. - Perceber as limitações pessoais dos seus pares e colaborar para a sua superação.

Quadro 5: Competências do *controller*

Fonte: Adaptado de Morante e Jorge (2008); Lunkes e Schnorrenberger (2009); Oliveira; Perez Jr.; Silva (2009); Frezatti *et al.* (2009).

Observa-se, que para atender as exigências do mercado de trabalho e cumprir os objetivos da controladoria, o *controller* necessita apresentar determinadas competências técnicas e pessoais. Em relação às competências técnicas, deve ser um profissional com experiência nas áreas contábeis, administrativas, econômicas e estatísticas; ter visão estratégica dos negócios e conhecimentos em sistemas de informações, instrumentos de planejamento e controle e avaliação de desempenho. No que tange as pessoais, precisa ser inteligente, ético, dinâmico, ter iniciativa, liderança, habilidade de relacionamento, entre outras.

Na atualidade a principal função do *controller* consiste em relacionar os aspectos financeiros com os operacionais e com as prioridades estratégicas do negócio. Para tanto, estes profissionais necessitam de um amplo conhecimento do negócio e das operações e possuir capacidade de relacionamento pessoal para interagir com todos os integrantes da empresa. Logo, devem estar preparados para trabalhar em todas as áreas da organização, apoiando o processo de gestão, e estarem aptos para integrar as dimensões estratégicas, operacionais e financeiras do negócio (VICENTE *et al.*, 2009).

Souza e Borinelli (2009) constataram que os profissionais de controladoria precisam ser formados em uma destas quatro áreas: ciências contábeis, administração, economia ou engenharia, sendo que a formação mais requisitada é em contabilidade. No que diz respeito à exigência de um segundo idioma, 87% dos anúncios solicitaram a língua inglesa. Em relação aos conhecimentos técnicos, o mais citado é sobre sistemas integrados – ERPs; seguido por conhecimento de normas americanas e internacionais de contabilidade.

A pesquisa realizada por Lunkes *et al.* (2010) aponta que dentre as competências pessoais requeridas ao *controller*, as que mais se destacam são: visão global do mercado, com 44 solicitações, dinamismo (34) e liderança (36). No que tange a formação acadêmica, a área que apresentou maior número de solicitações foi a de ciências contábeis, apesar de ter diminuído nos últimos anos; enquanto que administração e economia apresentaram aumento. Em relação ao domínio de uma segunda língua, verifica-se que a inglesa é a mais requisitada.

Os resultados obtidos no estudo de Machado *et al.* (2009), em relação às competências do *controller*, demonstram que as entidades pesquisadas consideram “muito importante” as qualificações profissionais, representando 58,86%; enquanto que as características pessoais correspondem a 49,75% nesta mesma escala. Dentre as competências profissionais citadas, a que obteve maior indicação é antevisão de demandas, seguido por visão estratégica e capacidade para

implantação de novas idéias e projetos. Os conhecimentos de contabilidade tiveram a indicação como muito importante em 14 das 32 empresas pesquisadas, e os em finanças foram indicados por 17 representantes de organizações. Quanto às características pessoais destacaram-se: ética, honestidade/integridade, trabalhar sob pressão e iniciativa.

Vicente *et al.* (2009) constataram que existe um consenso em relação às aptidões mais relevantes para o exercício das funções do *controller*. Sendo assim, a capacidade analítica e crítica é aceita como a mais importante tanto em Portugal como no Reino Unido. Em relação às diferenças, observaram que em Portugal se atribui importância elevada às capacidades relacionadas ao apoio que estes profissionais prestam à gestão; enquanto no Reino Unido, os resultados indicaram que as questões estratégicas e o domínio das tecnologias de informação são citadas como as capacidades mais importantes.

Verifica-se que o profissional responsável pela área de controladoria, para desempenhar adequadamente suas funções, precisa, além de habilidades e conhecimentos técnicos, possuir características pessoais inerentes, principalmente, às relações interpessoais. No que se refere aos técnicos, são elencados conhecimentos em contabilidade e finanças, sistema de informações, planejamento e controle, gestão de negócios, entre outros. Quanto às pessoais, destacam-se habilidades para relacionar-se com as pessoas, raciocínio analítico, ser persuasivo e flexível.

2.1.3 Aspectos Necessários para Implementação de uma Unidade Organizacional de Controladoria

Conforme destacado anteriormente, cabe a cada entidade com base, sobretudo no seu modelo de gestão e estrutura organizacional, definir: a posição hierárquica que a controladoria ocupará; a atuação da unidade no processo de tomada de decisão; e estabelecer as funções que serão desempenhadas pelo *controller*.

Segundo Fietz, Costa e Beuren (2007), conhecer o papel do *controller* e suas atribuições é o primeiro passo para implantação da controladoria em uma empresa. É importante, também, a conscientização dos gestores com a finalidade de garantir o efetivo comprometimento neste processo.

Para instituir uma unidade organizacional de controladoria é preciso determinar algumas variáveis. A Figura 2 demonstra as etapas que integram o processo de implementação desta área.

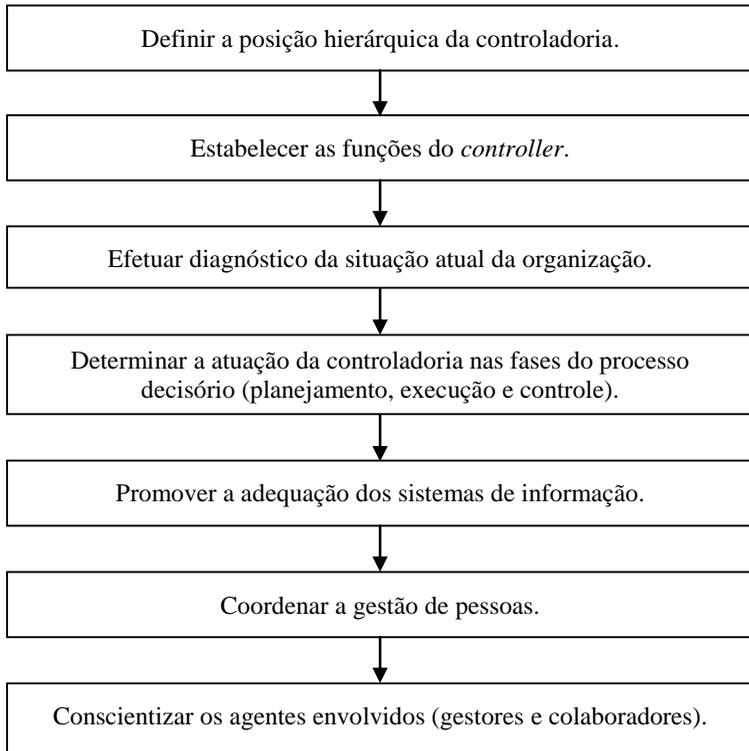


Figura 2: Etapas que integram o processo de implementação da controladoria

Nota-se que além de definir a posição hierárquica da controladoria e as funções do *controller*, no processo de inserção desta unidade administrativa devem ser considerados os seguintes aspectos: diagnóstico da situação atual da organização; estabelecimento da atuação desta área nas atividades de planejamento, execução e controle; adequação dos sistemas de informação às necessidades dos gestores; e gerenciamento de pessoas. Tais variáveis são descritas na seqüência.

2.1.3.1 Diagnóstico da situação atual da organização

Um fator fundamental no processo de instituição de uma controladoria refere-se à análise da organização, que busca identificar o estágio atual da entidade em relação ao ramo de negócio, processos

internos, estrutura organizacional, rotinas e procedimentos administrativos e sistemas de informações utilizados. Segundo Padoveze (2009), a implementação desta área exige a princípio que seja efetuada análise global da empresa, baseada na sua organização e nos sistemas de informação existentes, com o objetivo de verificar o suporte informacional necessário ao processo decisório.

Para Nakagawa (1993), este diagnóstico deve considerar: a estrutura organizacional da entidade, ou seja, as áreas de vendas, produção, engenharia, finanças, serviços, logística, entre outras; os processos operacionais, tais como, compras, estocagem, produção, vendas e serviços; a natureza e característica dos eventos e transações econômicas relevantes; sistema de informações e de comunicações utilizados; sistemas, métodos e processos de apuração de custos; relatórios e práticas gerenciais que existem.

Para uma adequada realização do diagnóstico organizacional, deve-se entender a estrutura hierárquica da organização, classificando as áreas de produção, administração e comercialização; estabelecer as unidades de negócios existentes; analisar os principais processos operacionais de cada unidade de negócio; compreender as operações da entidade e os processos geradores de resultados; identificar e classificar os eventos econômicos; avaliar a tecnologia de informação empregada e os sistemas de informações existentes (PADOVEZE, 2009).

Verifica-se que para implementar uma unidade administrativa de controladoria é necessário efetuar uma análise dos fatores inerentes ao ambiente interno da organização. Este diagnóstico precisa considerar, especialmente, a estrutura organizacional, os principais produtos/serviços, os processos realizados, a tecnologia e os sistemas de informação existentes.

De acordo com Nakagawa (1993), esta fase finaliza-se com a realização de uma análise da situação encontrada e apresentação das conclusões e recomendações à alta administração da entidade.

2.1.3.2 Atuação da controladoria nas atividades de planejamento, execução e controle

Posteriormente a realização do diagnóstico da organização, o próximo passo para implementar uma controladoria está relacionado a definição de suas atribuições nos processos de planejamento, execução e controle.

a) Planejamento

O planejamento é composto por várias atividades, tais como: elaboração da missão da organização, definição da visão de futuro, escolha do tipo de estratégia, determinação dos objetivos organizacionais, metas e planos para atingi-los.

Esta fase do processo decisório envolve as seguintes variáveis: definição dos objetivos da organização; projeção de cenários; análise das ameaças e oportunidades ambientais; exame dos pontos fortes e fracos da empresa; avaliação dos recursos existentes; determinação da estratégia para atingir os objetivos estabelecidos; e delineamento das ações para alcançar as metas estratégicas, discriminando o tipo de recurso no orçamento (MOSIMANN; FISCH, 1999; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Para Mambrini, Beuren e Colauto (2005), o planejamento consiste em um dos instrumentos mais relevantes para a melhoria da qualidade do processo de decisão, uma vez que norteia a análise do comportamento futuro da organização. Tal instrumento envolve a avaliação e tomada de decisões em prováveis cenários e estrutura-se nas fases de planejamento estratégico e operacional.

No que diz respeito ao planejamento estratégico, é preciso observar e desenvolver os seguintes aspectos: declaração de valores, que consiste em um conjunto de crenças e princípios que norteiam as ações e atividades da empresa; declaração da visão, que expressa onde a empresa quer chegar no futuro; declaração da missão, que mostra o propósito da entidade e do negócio; e relação das principais metas da empresa e dos objetivos que precisam ser alcançados (PADOVEZE, 2009).

Em relação aos planos estratégicos faz-se necessário: determinar a missão da empresa; efetuar a análise ambiental, que compreende os fatores chaves de sucesso e as variáveis críticas internas e externas; estabelecer as diretrizes e os objetivos estratégicos; determinar e avaliar as estratégias (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Deste modo, para desenvolver o planejamento estratégico o primeiro passo baseia-se na definição da missão da entidade, que significa a razão da existência de uma organização. Esta missão deve estar relacionada às suas operações e a satisfação das necessidades do mercado consumidor em que atua (PELEIAS, 2002; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), a definição da missão da empresa é a primeira etapa do planejamento estratégico, uma vez que

orienta sua elaboração, pois deixa claro a natureza do negócio, âmbito e forma de atuação. Lunkes e Schnorrenberger (2009) observam que a missão é o primeiro passo do planejamento estratégico, pois é com base nela que este é definido.

Na definição da missão devem ser considerados os seguintes pontos: relação pretendida entre o mercado e produto; natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição; capacidade e competência técnica, operacional e administrativa; disponibilidade de recursos; limitações ambientais internas e externas; imagem da empresa diante de seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade; estrutura física e organizacional; os pontos fortes e fracos da entidade; políticas empresariais existentes; crenças e valores; histórico da empresa; cultura e filosofia de atuação (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Inicia-se o planejamento estratégico com a análise dos aspectos filosóficos que guiam as ações da entidade e resultam na definição da missão. Entretanto, Figueiredo e Caggiano (2008) salientam que para assegurar que a missão seja cumprida é necessário sua clarificação a todos os integrantes da organização e que estes aceitem as crenças e os valores da alta administração.

De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), faz-se necessário, principalmente, conhecer a razão de ser da organização, suas pretensões e o conjunto de valores e crenças que orientam suas ações, tendo em vista que a definição destes fatores é fundamental para o desenvolvimento do planejamento estratégico. Na sequência, deve-se traçar o diagnóstico estratégico da visão, o qual indica o que a organização quer ser no futuro, incluindo o cenário de atuação. Por fim o diagnóstico ambiental contempla a análise externa e interna. Na externa, identificam-se as oportunidades e ameaças relacionadas às variáveis macroeconômicas, de mercado, clientes e concorrentes; a interna refere-se aos pontos fortes e fracos da organização.

Padoveze (2009) destaca que para elaborar o planejamento estratégico é recomendado realizar a análise do ambiente no qual a empresa está inserida. Esta análise visa avaliar a situação da organização em relação aos ambientes interno e externo, identificando os fatores chaves de sucesso, que representam um atributo do qual a entidade deve dispor para ser bem sucedida em seu ramo de negócio; e as variáveis ambientais críticas, que representam um fator interno (pontos fortes e fracos) ou externo (ameaças e oportunidades) (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Para Mosimann e Fisch (1999), um dos pontos importantes do planejamento estratégico é o processo de captação de informações referentes ao ambiente externo juntamente com o estudo dos pontos fortes e fracos da empresa. Tal ação possibilita projetar cenários futuros, que servirão de base para que as diretrizes estratégicas sejam traçadas. Segundo Santos (2005), no planejamento estratégico, ao analisar o comportamento das variáveis ambientais externas (ameaças e oportunidades) e dos pontos fortes e fracos, tem-se como resultado as diretrizes e políticas estratégicas.

Logo, após a avaliação das variáveis internas e externas, são estabelecidos as diretrizes e objetivos estratégicos. Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), as diretrizes podem ser definidas como um conjunto de indicações responsável em nortear o comportamento da empresa e orientar o processo de tomada de decisão na escolha dos objetivos estratégicos. Enquanto que os objetivos estratégicos consistem nos resultados esperados a serem alcançados pela organização em um determinado período. Tais objetivos devem expressar as metas que a empresa quer atingir e os respectivos prazos.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) reforçam este entendimento ao afirmar que após este processo de definição da missão e análise do ambiente, devem ser estabelecidos os objetivos estratégicos, bem como os prazos para sua concretização. Na sequência, faz-se necessário estabelecer as estratégias para o alcance dos objetivos mediante os planos de ação. Estes determinam as metas para as áreas de responsabilidade, estabelecidas para o nível estratégico, tático e operacional, com vistas a consecução dos objetivos.

Os propósitos da organização são desdobrados para cada área da entidade, de maneira alinhada ao alcance dos objetivos estratégicos e, conseqüentemente, da visão e da missão. Neste processo, denominado de planejamento tático, são estabelecidos os responsáveis e as contribuições esperadas de cada área, bem como a definição dos recursos necessários para atingir o conjunto de expectativas, sejam financeiros, humanos, entre outros. O planejamento operacional também é fruto do desdobramento dos objetivos estratégicos, no qual serão efetivamente empreendidas as ações que resultarão no alcance dos propósitos maiores da organização (LUNKES; SCHNORRENBGER, 2009).

O planejamento operacional é um instrumento que tem a função de fornecer os meios, atividades e recursos necessários à realização das diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico, em um período de curto prazo (MAMBRINI; BEUREN; COLAUTO, 2005).

Após descrever as variáveis necessárias ao desenvolvimento da etapa de planejamento, apresenta-se no Quadro 6 uma síntese deste processo.

Planejamento estratégico	<ul style="list-style-type: none"> • Definir missão da organização; • Conhecer a visão de futuro; • Estabelecer as diretrizes e os objetivos; • Desenvolver estratégias; • Determinar planos de ação.
Planejamento tático	<ul style="list-style-type: none"> • Definir os responsáveis e contribuições esperadas de cada área da entidade; • Estabelecer os recursos necessários à execução dos planos.
Planejamento operacional	<ul style="list-style-type: none"> • Executar as ações para o alcance dos objetivos.

Quadro 6: Variáveis que integram o processo de planejamento

Fonte: Adaptado de Mosimann e Fisch (1999); Figueiredo e Caggiano (2008); Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), Padoveze (2009); Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Segundo Mambrini, Beuren e Colauto (2005), o uso do planejamento estratégico viabiliza o acompanhamento e desenvolvimento da empresa e facilita a identificação das ações estratégicas mais apropriadas e oportunas. Contribui para a definição dos resultados desejados, identifica os ativos necessários e estabelece as ações adequadas para alcançá-los. Sua aplicação induz a definição de políticas, diretrizes e objetivos da organização.

Mosimann e Fisch (1999) observam que no planejamento cabe a controladoria efetuar o gerenciamento para que os resultados econômicos da empresa sejam otimizados. Nesta etapa do processo de gestão a controladoria tem o papel de disponibilizar informações que subsidiem os gestores na realização da análise ambiental e na definição das diretrizes e objetivos estratégicos. Além disso, é atribuição desta área a implementação efetiva do planejamento, mediante o alinhamento dos planos estratégicos aos operacionais, delimitação de responsabilidades e definição dos recursos necessários. Deve, também, alinhar os esforços das áreas na busca da consecução dos objetivos organizacionais e acompanhar a execução dos planos. Possibilita efetuar

a comparação do que foi orçado com o realizado, identificar os desvios, de modo que cada área tome as ações necessárias para corrigi-los.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) salientam que a coordenação do planejamento estratégico pode ocorrer por meio de instrumentos de gestão como *Tableau de Bord* (TB) e o *Balanced Scorecard* (BSC). No planejamento operacional, pode-se utilizar o orçamento, pois este instrumento quantifica o plano de ação e exige dos indivíduos integrantes da entidade a organização e planejamento de suas operações. Portanto, a controladoria pode fazer uso destes instrumentos para coordenar a etapa de planejamento nos diferentes níveis.

Em relação ao *Tableau de Bord*, destaca-se que é conhecido no Brasil como quadro de comando, painel de controle ou painel de indicadores. Na sua concepção é formado, principalmente, por indicadores de estrutura, de finanças e de resultados. Estes são fornecidos pelos seguintes informativos contábeis: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e fluxo de caixa (LUNKES; SCHNORRENBGER, 2009).

Segundo Padoveze (2009, p. 125), o *Tableau de Bord* tem a finalidade de “ajudar a pilotar a empresa mediante a identificação dos fatores-chaves de sucesso, principalmente aqueles que podem ser medidos por variáveis físicas.” Para Lunkes e Schnorrenberger (2009) este instrumento consiste em um controle de desempenho e auxílio ao processo de tomada de decisão, pois permite ao gestor analisar a situação e reagir antecipadamente às ameaças ambientais. Além disso, serve como um instrumento de comunicação para os diferentes usuários da informação.

Para um gestor que ocupa o cargo de presidente da empresa, o TB disponibiliza indicadores necessários para acompanhar a estratégia organizacional. Para o gerente de produção, abrange os indicadores operacionais relacionados ao consumo de matéria prima, produtividade de mão de obra, qualidade do produto, entre outros (LUNKES; SCHNORRENBGER, 2009).

O *Balanced Scorecard*, por sua vez, oferece aos executivos indicadores sobre vários aspectos ambientais e referentes ao desempenho organizacional, traduzindo a estratégia empresarial em objetivos e medidas tangíveis, de modo que todos os integrantes da organização compreendam suas metas e os métodos para alcançá-las (KAPLAN; NORTON, 1997). Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 140) este instrumento de gestão “é a tradução de estratégia em ação, ou seja, a razão ser do BSC é tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundi-los por todos os níveis da organização”.

Entende-se que o BSC é um sistema de informações inerente ao gerenciamento da estratégia empresarial. É responsável por transformar a missão e a estratégia da organização em um conjunto de indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros, que direcionam, monitoram e avaliam a evolução dos objetivos estratégicos da entidade (PADOVEZE, 2009; LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

O surgimento do BSC ocorreu devido à carência de informações que auxiliassem os gestores no gerenciamento estratégico das organizações. Além dos indicadores financeiros, tais como: retorno sobre os investimentos, perdas, lucros, produtividade por funcionários, entre outros. Este instrumento considera aspectos relacionados ao cliente, acionista, pessoas, estratégia, serviço, processos internos, liderança tecnológica, aprendizado e inovação (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Para Gassenferth e Soares (2007), o *Balanced Scorecard* auxilia as organizações a traduzir a estratégia em objetivos operacionais, direcionando comportamentos e *performance*. Este instrumento apresenta informações tanto de caráter financeiro como não-financeiro. Possui a intenção de mensurar o que é importante para o desempenho da companhia, mediante a identificação dos fatores críticos de sucesso e administração de pessoas. Possibilita que os indivíduos entendam sua importância na consecução dos objetivos organizacionais e estejam comprometidas com isso (FISCHMANN; ZILBER, 2000).

Lunkes e Schnorrenberger (2009) enfatizam que o BSC é um sistema de avaliação de desempenho empresarial, que abrange tanto indicadores financeiros como os não financeiros. Este instrumento complementa as medições financeiras, que demonstram os resultados dos investimentos e das atividades, com avaliações sobre clientes, identifica os processos internos que devem ser aprimorados. Também analisa as possibilidades de aprendizagem e crescimento, investimentos em recursos humanos e sistemas de capacitação.

De acordo com Fischmann e Zilber (2000), os índices financeiros estão organizados e padronizados por convenções contábeis e referem-se à liquidez, rentabilidade e endividamento. No entanto, a essência do desempenho financeiro é de que ele é sustentado pelos pilares não-financeiros inerentes à inovação, produtividade, serviço ao cliente e sua satisfação, os quais devem ser avaliados e melhorados. Assim, é preciso haver um equilíbrio entre medidas financeiras e não-financeiras para compor um conjunto de indicadores efetivos.

O BSC busca traduzir o planejamento estratégico da organização em medidas de desempenho baseadas em quatro perspectivas:

financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

O Quadro 7 expõe tais perspectivas.

Financeira	<ul style="list-style-type: none"> - Tem o objetivo de especificar os fatores críticos de sucesso requeridos pelos <i>shareholders</i>, como: lucratividade, crescimento de vendas e retorno sobre investimentos. - Indica se a estratégia da organização e as operações contribuem para melhorar a situação financeira da entidade.
De clientes	<ul style="list-style-type: none"> - Identifica os segmentos de clientes e de mercado nos quais a empresa deseja competir, gerenciando os fatores críticos de sucesso relacionados aos clientes, como: satisfação, fidelidade, retenção, lucratividade. - Sinaliza se a estratégia da organização acrescenta valor aos clientes.
Dos processos internos	<ul style="list-style-type: none"> - Possui foco na necessidade de criação de valor para os clientes e acionistas. - Demonstra o quão eficientes os processos internos estão operando para acrescentar valor aos clientes e acionistas.
De aprendizagem e crescimento	<ul style="list-style-type: none"> - Orienta o aprendizado e o crescimento organizacional. - Aponta como a infraestrutura está preparada para a inovação e o crescimento a longo prazo, principalmente relacionada as pessoas que a compõem.

Quadro 7: Perspectivas do BSC

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009); Frezatti *et al.* (2009).

Observa-se que para cada perspectiva são criados objetivos especificados por metas, que são monitorados por indicadores de desempenho. Tais indicadores são utilizados para comunicar a estratégia da organização aos colaboradores e gestores e alinhar as ações aos objetivos organizacionais (FREZATTI *et al.*, 2009).

Para Mambrini, Beuren e Colauto (2005, p. 81), o BSC “pode ser utilizado como um sistema de gestão capaz de fornecer *feedback* sobre

as estratégias implementadas. A utilização desse instrumento permite alinhar e concentrar-se nas estratégias de curto, médio e longo prazos, e ainda, comunicá-las a toda a organização.”

O BSC permite que as organizações administrem o alcance de sua estratégia a longo prazo, mediante: a explicação e tradução da visão e da estratégia; comunicar e ligar os objetivos estratégicos e a forma de mensurá-los; planeja, estabelecer metas e alinhar as iniciativas estratégicas; melhorar o *feedback* e a aprendizagem (KAPLAN; NORTAN, 1997; FREZATTI *et al.*, 2009; PADOVEZE; 2009).

Segundo Padoveze (2009), a tradução da visão consiste na declaração da missão de forma compreensível para os gestores das áreas com vistas a formar um consenso em relação à visão e estratégia da organização, expressos em um conjunto integrado de objetivos e indicadores. A etapa de comunicação e comprometimento permite aos gestores comunicar sua estratégia e ligar os objetivos empresariais aos departamentais e individuais de forma que os níveis da organização os entendam. O planejamento de negócios possibilita às empresas integrar seus planos comerciais e financeiros; enquanto que o *feedback* e aprendizado consiste no processo de revisão.

No que tange ao orçamento, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009, p. 105) salientam que este instrumento “traz a definição quantitativa dos objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle do desempenho.” Sua elaboração tem como base o planejamento estratégico e seu acompanhamento resulta no controle. De acordo com Padoveze (2009), o plano orçamentário consiste no processo que estabelece e coordena os objetivos para as áreas da empresa, de modo que todos trabalhem sinergicamente em busca de alcançá-los.

Segundo Anthony e Govindarajan (2006), o orçamento é um instrumento importante para as fases de planejamento e controle em um período de curto prazo. Possui as seguintes características: estima o potencial de lucro, é apresentado em termos monetários, é um compromisso em que os gestores se comprometem em aceitar a responsabilidade de alcançar os objetivos; e permite a comparação do desempenho real com o orçado. Suas finalidades consistem em: a) dar forma pormenorizada ao planejamento estratégico; b) auxiliar a coordenação das diversas atividades da organização; c) definir as responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos e estabelecer o desempenho esperado dos gestores; d) ser utilizado como instrumento de avaliação de desempenho.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), o orçamento é um plano com a descrição das atividades e operações a serem executadas. Este instrumento serve de parâmetro para a avaliação e permite a apuração do resultado por área de responsabilidade, por meio do controle. Borinelli (2006, p.152) o define como “o processo organizacional de quantificação, detalhada, dos planos empresariais, em termos de recursos a serem consumidos e produzidos, na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle.”

Padoveze (2009) elucida que o orçamento é um instrumento responsável pelo controle do processo operacional, pois envolve todos os setores da companhia. Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009), o orçamento global resume os objetivos de todas as áreas da organização, tais como: vendas, produção, logística de suprimentos e matérias primas, distribuição dos produtos acabados, finanças, investimentos, entre outras. É constituído pelo orçamento operacional e financeiro. O primeiro abrange as peças orçamentárias de vendas, estoque final, fabricação, custos dos materiais, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação e despesas departamentais. O segundo contempla os orçamentos de investimentos e de caixa, balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício, ambos projetados (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Segundo Floriani (2001), no controle orçamentário cabe a controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários. Deve, também, comparar os valores orçados com os realizados, identificando os desvios para que cada área tome as medidas necessárias para corrigi-los.

Ressalta-se que para garantir que os objetivos estratégicos sejam alcançados é fundamental que os três níveis de planejamento estejam alinhados (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009). Desta forma, a aplicação do BSC possibilita à controladora implementar e coordenar o planejamento estratégico, por meio dos indicadores estratégicos. E mediante o sistema orçamentário esta área realiza a implantação do planejamento operacional.

b) Execução e controle

Na implementação da controladoria deve-se, também, estabelecer a atuação desta área nas atividades de execução e controle, uma vez que estas integram o processo de gestão.

As fases de execução e controle são responsáveis, respectivamente, pela operacionalização dos planos, com a utilização dos recursos disponíveis; e avaliação do desempenho das áreas. Para Mosimann e Fisch (1999), a execução ocorre após a definição dos planos operacionais. É nesta fase que os gestores fazem as coisas acontecerem, utilizando os recursos disponíveis conforme o que foi planejado. Benedicto (1997) reforça este entendimento ao afirmar que, a execução consiste na etapa do processo decisório na qual os esforços de planejamento se consolidam em ações efetivas. Tais ações devem estar alinhadas aos planos, os quais contêm os objetivos organizacionais.

No que se refere ao controle, Lunkes e Schnorrenberger (2009) observam que esta fase fundamenta-se nas diretrizes e nos objetivos estabelecidos no planejamento da organização. Para Padoveze (2009), o controle tem como objetivo aferir os resultados alcançados pelas áreas em relação às metas preestabelecidas e, paralelamente, avaliar o desempenho dos gestores responsáveis pelas atividades. Para Mosimann e Fisch (1999), neste processo cabe a controladoria avaliar se cada área está atingindo suas metas, de acordo com o que foi planejado.

Peleias (2002) destaca que a etapa de controle não consiste apenas na atividade de acompanhamento, uma vez que gera informações para a tomada de decisão relativa à manutenção dos planos ou à mudança de rumos. Este processo busca comparar as ações empreendidas com as estabelecidas no planejamento operacional, de modo a garantir que os resultados obtidos estejam de acordo com os objetivos. Quando os resultados alcançados divergirem dos desejados, permite a tomada de ações corretivas visando o alcance dos objetivos inicialmente esperados.

Segundo Mosimann e Fisch (2009), o controle é um processo recorrente que não tem começo ou fim definidos, no qual a organização segue os planos e as políticas estabelecidos pela administração. Para realizar esta etapa do processo de gestão é preciso seguir alguns requisitos, tais como: validade dos planos, de modo que permitam o alcance dos resultados estabelecidos com os recursos disponíveis; aceitação dos planos, para que ocorra o efetivo engajamento em todos os níveis hierárquicos no cumprimento das metas; definição clara da autoridade e responsabilidade dos gestores de cada área; disponibilização de informações precisas e em tempo oportuno, que possibilitem a adoção de medidas corretivas; e adaptação do sistema de controle da empresa.

Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) reforçam este entendimento ao salientar que os controles para serem eficazes devem ser baseados em

planos claros, completos e integrados. Precisam de um sistema de informações que permita efetuar a comparação entre os desempenhos planejados e realizados, em todas as etapas do processo decisório. Além disso, devem ser flexíveis, para permitir a implantação de ações corretivas quando ocorrerem divergências entre os resultados planejados e realizados e, assim, garantir o alcance dos objetivos desejados.

O processo de controle abrange as seguintes atividades: a) estabelecimento de objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas e conduta, ética profissional e normas de trabalho e devem ser introduzidos no sistema de informações; b) acompanhamento do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos; c) comparação do desempenho real com o esperado; d) comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes; e) ação corretiva correspondente às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho; f) acompanhamento da ação corretiva (MOSIMANN; FISCH, 1999).

De acordo com Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), o controle deve ser realizado nas áreas operacionais, na administração destas áreas e na empresa como um todo, com a finalidade de efetuar a avaliação de desempenho de maneira global e analítica. Lunke e Schnorrenberger (2009) salientam que as responsabilidades deste processo podem ser organizadas de diferentes formas. A mais comum é a atribuição por centros de responsabilidade, que são divididos em centros de custos ou gasto, receita, lucro e investimentos. Tradicionalmente, o controle é atribuído por departamento, conforme a estrutura organizacional das entidades, na qual o responsável pode ser um gerente, que coordena uma unidade e os esforços dos seus colaboradores.

Para Peleias (2002), esta etapa deve ser exercida por todos os gestores da organização, mediante ao apoio da controladoria e de um suporte informacional, que permitam a avaliação de resultados e de desempenhos. Lunke e Schnorrenberger (2009, p. 95) mencionam que “o sistema de informações é condicionante básico para a aplicação dos planos e a efetivação dos controles.”

Nota-se que o projeto de implementação de uma controladoria deve contemplar a adequação do sistema de informações com as necessidades dos decisores em relação às etapas do processo decisório de planejamento, execução e controle.

2.1.3.3 Sistemas de informação

Para realizar as atividades de planejamento, execução e controle, é necessário manter um suporte informacional adequado que garanta subsídios aos gestores no processo de tomada de decisão. Segundo Padoveze (2009), o sistema de informação deve ser estruturado de tal modo que atenda as necessidades informacionais do processo decisório da empresa. Logo, deve estar apto a prover informações de caráter operacional e financeiro desde a etapa do planejamento estratégico até o processo de controle.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) reforçam este entendimento ao observar que os sistemas de informações são responsáveis pela disseminação de informações no intuito de viabilizar os outros sistemas de gestão. O suporte informacional é fundamental para a elaboração do planejamento, pois pode gerar informações prévias relacionadas a fatores internos, tais como: situação financeira, custos, receitas, custos de investimentos; bem como a variáveis externas.

No que tange à execução das operações, é preciso disponibilizar informações que sirvam de orientação para as ações correspondentes aos planos traçados; além de motivar os responsáveis por meio de um sistema de incentivos baseado nas metas. Quanto ao controle, são necessárias informações sobre os resultados alcançados pelas diversas áreas de responsabilidade. Assim, o desempenho estimado é comparado com o realizado, permitindo verificar as variações ocorridas em alguma área e identificar as possíveis causas (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Para Mosimann e Fisch (1999), o conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que compõem o sistema de informação, deve transformar os dados coletados em informações pertinentes e adequadas conforme a necessidade de cada usuário. Além disso, este deve ser suficientemente confiável para que a mensagem seja corretamente interpretada em seu destino. Este processo deve disponibilizar informações fidedignas, no momento certo, atendendo aos usuários das mais diferentes áreas da organização.

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), a implementação de sistemas de informações baseia-se nos procedimentos, princípios e conceitos definidos nos processos de planejamento e controle. Beuren e Martins (2001, p. 22) observam que “os sistemas de informação devem atender às necessidades de cada área da organização e estar em conformidade com os preceitos estabelecidos na missão da instituição.”

Deste modo, eles fornecem suporte aos gestores das áreas para desenvolverem suas atividades e alcançarem os objetivos propostos.

Padoveze (2009) salienta que o sistema de informações da controladoria deve estar estruturado para atender as diversas áreas da organização. O Quadro 8 expõe as características das informações por área.

Áreas	Características das Informações
Empresa como um todo	Informações que atendam o gerenciamento global e consolidado da organização.
Divisões ou unidades de negócio	Informações para o gerenciamento do resultado setorial e avaliação de desempenho dos gestores divisionais.
Departamentos	Informações relacionadas ao gerenciamento de cada responsável por custos e/ou receitas controláveis e para conduzir o processo orçamentário.
Produtos e serviços	Informações para o custeio, gestão de preços e análise de rentabilidade dos produtos e linhas de produtos e serviços.
Atividades	Informações para o gerenciamento das atividades principais das divisões ou unidades de negócios, relacionadas a custos ou resultado.
Transações	Informações para o processo de execução das transações e auxílio aos gestores operacionais responsáveis pelos principais eventos econômicos da empresa.

Quadro 8: Características das informações disponibilizadas pela controladoria

Fonte: Adaptado de Padoveze (2009).

Ressalta-se que os sistemas de informação podem ser classificados em dois grupos: sistemas de apoio às operações e sistemas de apoio à gestão. Os sistemas de apoio às operações, abrangem o sistema de processamento de dados (SPT), que é responsável por processar e registrar as transações realizadas na organização, tais como, faturamento, folha de pagamento, contas a receber e a pagar, contábil e

tesouraria; e o sistema de automação (SA), refere-se aos sistemas de automação industrial, comercial, bancária e de escritório. Os sistemas de apoio à gestão contemplam os níveis gerenciais e estratégicos. No nível gerencial, encontram-se o sistema de informações gerenciais (SIG) e o sistema de apoio a decisão (SAD); e no estratégico tem-se o sistema de informações executivas (SIE), que é utilizado por executivos que tomam decisões estratégicas (BEUREN; MARTINS, 2001; LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

De acordo com Padoveze (2009), os sistemas de apoio a gestão são aqueles ligados a situação econômica e financeira da empresa e as necessidades de avaliação de desempenho dos administradores internos. São utilizados principalmente pelas áreas administrativa e financeira e pela alta administração, para realizar o planejamento e controle financeiro e avaliação de desempenho dos negócios. Pode-se citar como exemplos: o sistema de informação contábil, o sistema de custos, de orçamento, de planejamento de caixa, planejamento de resultados, centros de lucros, entre outros.

É oportuno destacar a importância do sistema de informações contábeis (SIC) para o processo de tomada de decisão, tendo em vista que disponibiliza informações específicas aos diferentes tipos de usuários. O SIC é responsável pela coleta, organização, armazenamento e disponibilização de informações de caráter qualitativo e quantitativo. Portanto, seu papel é provê informações econômicas e financeiras, tais como: direitos adquiridos, obrigações assumidas, receita de vendas, estoques, ativos totais, custo dos produtos e serviços vendidos, entre outras. Ele fornece também informações sobre: número de unidades de materiais ou produtos no estoque, número de horas para produzir o produto ou realizar o serviço, nível de atividade necessária para atingir o ponto de equilíbrio, tempo necessário para atender os clientes, entre outras (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Por sua vez, o Sistema de Informações Executivas (SIE), integrante do sistema de apoio à gestão, possui foco estratégico. Por isso, foi desenvolvido para implantar e acompanhar o planejamento e controle estratégico, mediante a disponibilização de informações corporativas e estratégicas para a alta gerência, com a finalidade de otimizar o processo de tomada de decisões.

Segundo Beuren e Martins (2001, p. 22), “em termos estratégicos, o sistema de informações executivas (SIE) é uma ferramenta que proporciona ao executivo o monitoramento constante dos fatores críticos de sucesso do negócio, por meio dos indicadores de desempenho.” Nota-se, que o SIE oferece suporte ao nível estratégico,

auxilia na identificação de problemas e oportunidades para o cumprimento da missão da instituição, aumenta a qualidade da tomada de decisão, uma vez que disponibiliza informações estratégicas necessárias ao desempenho das atividades do gestor.

Um instrumento utilizado para implementar o SIE é o *Business Intelligence* (BI), formado por um conjunto de produtos e metodologias que coletam, transformam, analisam e disseminam dados e informações para o processo decisório (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Outro sistema de apoio à gestão é o Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Ele é responsável pela transformação de dados em informações rotineiras que dão suporte ao processo de decisão nas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão em nível gerencial. Fornece aos gestores relatórios de registros históricos e atuais do desempenho da organização (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Para Beuren e Martins (2001), os Sistemas de Informações Gerenciais possibilitam aos gestores condições de controlar as rotinas administrativas e orientam o processo decisório. O SIG tem como foco a saída de informações para o gerente, assim possibilita a visualização das atividades realizadas na área que está sob a responsabilidade destes, por meio dos apontamentos resumidos e sumarizados.

Diferentemente do SIG, que enfatiza informação e visa dar suporte as decisões de rotina, o Sistema de Apoio a Decisão (SAD) é usado para dar apoio às tomadas de decisões referentes a problemas específicos. Assim, seu foco é a decisão (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009). Conforme Beuren e Martins (2001, p.10), o SAD “oferece subsídios relevantes que permitem a escolha de alternativas para situações específicas.”

Em relação aos sistemas de apoio às operações, Padoveze (2009) salienta que são aqueles desenvolvidos para atender as necessidades de planejamento e controle das diversas áreas operacionais da empresa. Possuem o objetivo de auxiliar os departamentos a executar as atividades operacionais, como por exemplo: compras, estocagem, produção, vendas, faturamento, recebimentos e pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção, entre outras.

O sistema de processamento de dados (SPT), que integra o grupo de sistemas de apoio às operações, caracteriza-se como um conjunto de pessoas, procedimentos, banco de dados e dispositivos utilizados para efetuar os registros das transações da entidade, tais como folha de pagamento e apuração de custos (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009). De acordo com Beuren e Martins (2001), o SPT é a base que

sustenta a integridade e precisão da informação gerada. Garante, deste modo, a confiabilidade dos sistemas de informação de apoio a gestão. Portanto, quando desenvolvido e implantado adequadamente, este sistema torna-se uma fonte valiosa de dados, que serve de entrada a outros sistemas de informação.

Padoveze (2009) ressalta que os dois grandes grupos devem agir em conjunto, uma vez que os sistemas de apoio a gestão precisam constantemente de informações quantitativas e qualitativas que são coletadas nos sistemas de apoio às operações, tais como: número de funcionários e horas trabalhadas, quantidades produzidas, estocadas, vendidas, de pedidos, de refugos, de reclamações, entre outras. Lunkes e Schnorrenberger (2009) recomendam que apesar de haver um arcabouço básico, cada organização deve desenvolver seu sistema de informações de acordo com suas necessidades.

Percebe-se que o principal objetivo de um sistema de informações consiste em subsidiar os processos de planejamento, execução e controle, em todos os níveis organizacionais, mediante adequado suporte informacional que atenda as necessidades dos gestores.

No que tange aos sistemas de informação, a controladoria deve fornecer informações relevantes e oportunas para os gestores, garantindo-lhes suporte para a tomada de decisão. Esta área deve emitir e disponibilizar aos gestores um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores referentes às atividades da organização e das áreas, além dos exigidos por lei. Este conjunto de relatórios deve ser preparado de acordo com o porte da empresa, suas atividades operacionais, e graus de necessidade para os diversos níveis de seus executivos (FLORIANI, 2001).

Para garantir a qualidade das informações, é necessário que o *controller* verifique as necessidades informacionais de cada área. Com base nisto, deve idealizar um sistema integrado de relatório para a entidade, considerando as relações da empresa com o sistema financeiro e as especificidades da organização (FLORIANI, 2001).

2.1.3.4 Gestão de pessoas

Outro fator que deve ser observado neste processo de implantação da controladoria refere-se à gestão de pessoas, tendo em vista a necessidade de alinhar os interesses individuais com os objetivos da organização. Segundo Anthony e Govindarajan (2006) as pessoas possuem objetivos pessoais, os quais não são integralmente compatíveis

com os da entidade. Para assegurar a congruência dos objetivos é preciso desenvolver sistemas que motivem os indivíduos a realizar atos em seu próprio interesse, de forma que sejam também de interesse da organização.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 116), “após a definição da missão da organização e fixação dos objetivos e metas por meio do planejamento, a controladoria deve adotar mecanismos para alcançá-los.” Assim, no que tange à gestão de pessoal compete a controladoria implementar sistemas de incentivos e punições capazes de comprometer os colaboradores com as metas estabelecidas.

Salienta-se, que os instrumentos de motivação não se relacionam apenas com aspectos financeiros, mas também com as demais necessidades dos indivíduos, tais como: ambiente de trabalho, oportunidades de ascensão, benefícios, entre outros (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009).

Mosimann e Fisch (1999) destacam que os critérios não financeiros de avaliação de desempenho referem-se à harmonização entre os objetivos do indivíduo e os da entidade, além dos incentivos, que aceleram essas pessoas rumo aos objetivos organizacionais. Alguns aspectos devem ser medidos com base nestes critérios, como, por exemplo, a qualidade da organização humana, nível de confiança e responsabilidade, motivação, lealdade, desempenho e capacidade da organização de comunicar-se abertamente.

Em relação aos aspectos financeiros, Padoveze (2009) ressalta que como o foco da controladoria é a gestão econômica das empresas e suas áreas, o sistema de informação em relação ao capital humano deve ensejar condições de evidenciar o resultado que cada funcionário traz para a entidade em termos de lucro ou prejuízo. Esta gestão normalmente é realizada pelo sistema de acumulação de custos incluindo-se as receitas, tendo em vista a necessidade de mensurar o lucro.

Para tanto, o sistema de acumulação de custos deve registrar os gastos com remuneração, treinamentos, assistência médica, material de expediente, equipamentos pessoais para executar as atividades, que totalizam os recursos necessários para o desempenho da função. Além disso, é possível mensurar os aspectos operacionais da atividade, que podem ser medidos em termos de produção, tais como, quantidade de desenhos efetuados pelo engenheiro, número de visitas realizadas pelo vendedor, entre outros. Por último, com a finalidade de identificar o lucro ou prejuízo gerado individualmente, efetua-se o confronto das

receitas inerentes aos produtos ou serviços desenvolvidos pelo funcionário com os respectivos gastos (PADOVEZE, 2009).

De acordo com Padoveze (2009), mensurar a receita de cada funcionário não é fácil; mas ela existe, pois os funcionários são contratados para produzir determinado produto ou serviço. Portanto, há uma receita.

Por meio da avaliação individual dos funcionários é possível identificar talentos que podem ser potencializados, como os que merecem atenção diferenciada para que alcancem o desempenho mínimo desejável. Isso porque, para mesmas funções existem colaboradores com talentos diferentes e, assim, tem-se capital humano com diferentes valores (PADOVEZE, 2009).

Benedicto (1997) salienta que avaliar o desempenho não é tarefa simples. Porém, quando realizada de forma coerente pode tornar-se um fator construtivo para a instituição, pois visa oferecer aos gestores informações sobre como estão sendo efetuadas as atividades sob sua responsabilidade. Este processo precisa ser contínuo e ter caráter disciplinador e educacional, de modo a incentivar o aperfeiçoamento e a atenção dos subordinados e gestores em direção ao alcance dos objetivos.

É importante destacar que no processo de inserção de uma controladoria é preciso realizar um trabalho de conscientização dos indivíduos que integram a entidade, o qual deverá deixar clara a necessidade de criação deste órgão e os benefícios que trará a organização. Este trabalho é necessário, tendo em vista que a inserção desta unidade organizacional requer “profundas mudanças em crenças, valores, atitudes e comportamentos dos gestores, ou seja, mudanças na cultura organizacional da empresa” (NAKAGAWA, 1993, p. 101).

Nakagawa (1993) recomenda que seja realizada uma palestra de sensibilização com a alta administração para esclarecer os objetivos, conceitos e princípios da área a ser criada. Com isso, é possível evidenciar o que vai mudar na organização com a controladoria; o que a entidade vai ganhar, deixar de ganhar ou mesmo perder; e qual será a metodologia e os recursos necessários para sua implementação.

2.2 INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

No Brasil, a legislação que regulamenta os aspectos inerentes ao ensino superior é a Lei de Diretrizes e Bases da Educação – Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Esta Lei estabelece, no art. 43, que as finalidades da educação superior consistem no desenvolvimento de

atividades de ensino, pesquisa e extensão. Desta forma, as IES possuem, entre outras atribuições, a responsabilidade de incentivar a pesquisa e a investigação científica; promover a disseminação dos conhecimentos culturais, técnicos e científicos; formar e inserir profissionais para atuar nas mais diversas áreas; e promover o desenvolvimento da sociedade.

Destaca-se que estas instituições possuem estruturas organizacionais diferenciadas das demais entidades, uma vez que suas responsabilidades sociais, autonomia e ações diretivas são definidas por lei (MENEGAT, 2006).

Assim, no que tange à categoria administrativa estas entidades classificam-se em: públicas, subdivididas em federais, estaduais ou municipais; e privadas, que são particulares em sentido estrito, comunitárias, confessionais ou filantrópicas. De acordo com o art. 19 da Lei nº 9.394/96, as públicas são entendidas como as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público.

Os estabelecimentos de ensino superior privados são aqueles mantidos e administrados por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, os quais diferenciam-se uns dos outros devido sua natureza institucional, personalidade jurídica de sua mantenedora, se possuem ou não fins lucrativos e se estão ligados a alguma religião (SAMPAIO, 2000).

O art. 20 da Lei nº 9.394/96 apresenta a distinção das Instituições de Ensino Superior privadas:

I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;

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

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

IV - filantrópicas, na forma da lei.

Lima e Pereira (2004) observam que no Brasil o ensino superior é disponibilizado mediante as instituições públicas, que são administradas pelos governos; instituições privadas com fins lucrativos, que possuem as mesmas obrigações tributárias como as demais empresas; e instituições privadas sem fins lucrativos, as quais são imunes aos impostos federais, estaduais, municipais e distritais, desde que cumpram os requisitos legais.

Em relação às IES privadas sem fins lucrativos, destaca-se que são classificadas em dois tipos: as que gozam de imunidade constitucional, mas que são obrigadas ao recolhimento das contribuições sociais e não necessitam prestar serviço ao Estado; e as que são imunes e isentas do recolhimento das contribuições para a seguridade social, tendo em vista que possuem certificado de entidade beneficente e de assistência social. As entidades que possuem o certificado de entidade beneficente e de assistência social, além da isenção do recolhimento das contribuições para a seguridade social (cota patronal do INSS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), podem estender este benefício para demais tributos federais, estaduais e municipais. Para tanto, precisam manter o título de filantrópica mediante prestação de serviços gratuitos a comunidade, proporcionais a 20% da receita bruta (LIMA; PEREIRA, 2004).

Quanto à estruturação e organização acadêmica, as IES se classificam em: universidades, centros universitários, institutos de ensino e faculdades (NEGRA; TEIXEIRA; CARMO, 2001). No que se refere às universidades, que são o foco deste estudo, Muraro, Souza e Diehl (2007) enfatizam que são caracterizadas pelo desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão. Elas podem ser públicas ou privadas e precisam constituir 1/3 do seu quadro docente com titulação de mestres ou doutores em regime de tempo integral. Portanto, o diferencial destas instituições de ensino refere-se à aplicação de recursos em capacitação e manutenção do corpo docente e investimento em pesquisa e extensão, diferentemente das demais organizações acadêmicas.

Salienta-se, conforme o artigo 207 da Constituição Federal de 1988, que as universidades “gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.”

Diante do exposto, nota-se que as IES caracterizam-se pelo desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão; podem ser públicas ou privadas; possuem autonomia em relação ao

desenvolvimento das atividades acadêmicas, bem como no que tange aos aspectos de gestão administrativa, financeira e patrimonial.

Na sequência, apresentam-se as principais atividades desenvolvidas pelas IES e considerações sobre as especificidades do processo decisório. Expõe-se, também, a necessidade de profissionalizar a gestão universitária e os aspectos inerentes a estruturação da controladoria para este tipo de organização.

2.2.1 Atividades Desenvolvidas pelas IES

Os principais objetivos das IES, sobretudo das universidades, consistem no desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão. O ensino trata da transmissão de conhecimentos por meio de um processo interativo entre professor e alunos, combinando recursos materiais e humanos. A pesquisa caracteriza-se pela produção do conhecimento, associada a projetos de pesquisa, convênios e experiências em laboratórios. A atividade de extensão consiste na disponibilização de serviços, gratuitos ou não, para a comunidade e demais entidades que atendam suas necessidades (NEGRA; TEIXEIRA; CARMO, 2001).

Negra, Teixeira e Carmo (2001) observam que nestas entidades não existem apenas atividades inerentes ao tripé ensino, pesquisa e extensão; mas também, tarefas que se relacionam indiretamente a estes processos. Deste modo, as atividades desenvolvidas pelas IES podem ser classificadas em: estruturas meio e estruturas fim. A primeira categoria refere-se às tarefas de apoio administrativo, tais como: contabilidade, registro e controle de pessoal, folha de pagamento, tesouraria, secretaria acadêmica, serviços gerais, tecnologia de informação, entre outras. A segunda, por sua vez, está relacionada aos processos acadêmicos propriamente ditos e visa o desenvolvimento do ensino, pesquisa e extensão (SENGER; BRITO, 2005; FLORES, 2005).

Küpper (2005) salienta que as atividades exercidas pelas universidades estão direcionadas principalmente aos processos de ensino e pesquisa. Contudo, para serem executadas necessitam de uma estrutura de apoio e exigem o uso de recursos, tais como: pessoas, prédios, infraestrutura de informática e comunicação, livros, finanças, entre outros. Sendo assim, “as atividades-fim devem ser o determinante da gestão acadêmica e as atividades-meio devem assegurar, de forma descentralizada, o eficiente apoio a essas atividades” (MERLO; BEUREN, 2004, p. 168).

Para Almeida (2000), as funções de apoio administrativo na estrutura universitária são semelhantes às práticas tradicionalmente desenvolvidas nos ambientes empresariais e incluem: manutenção das instalações, equipamentos, redes de informações, entre outras. Segundo Menegat (2006), nas IES a atividade-meio é tão importante como a fim, uma vez que a primeira não existe sem a segunda, enquanto que a segunda depende da eficácia da primeira para continuar existindo.

Santos (2002) reforça este entendimento ao enfatizar que as IES, assim como as demais organizações, desenvolvem atividades que consomem fatores de produção, os quais possuem valores econômicos correspondentes. As atividades de ensino, pesquisa e extensão podem ser consideradas um bem econômico tão valioso como qualquer outro negociado no mercado. Portanto, o resultado econômico positivo é responsável pela garantia da continuidade das operações destas entidades, por isso deve ser considerado como meta.

Lima e Pereira (2004) destacam que inclusive as IES sem fins lucrativos para cumprirem seus objetivos sociais e assegurarem sua continuidade precisam de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos, entre outros. Souza e Ott (2003) enfatizam que todas as organizações independentemente de seus propósitos, missão e natureza societária, necessitam captar e consumir recursos, mesmo não possuindo como finalidade principal o lucro.

Silva, Beuren e Silveira (2007) observam que, como as demais organizações, as IES precisam viabilizar as fontes de recursos para garantir sua continuidade no mercado. Além de gerenciar a receita, necessitam estabelecer uma relação eficiente entre os recursos arrecadados e os consumidos para a geração de receita. Conforme Benedicto (1997), para as instituições de ensino sobreviverem deverão oferecer serviços com preços adequados e utilizar de maneira correta os recursos materiais e humanos.

Para Merlo e Beuren (2004), as organizações universitárias, como as demais, possuem um fluxo regular de entradas e saídas de recursos, que devem estar equilibrado para assegurar um desempenho adequado. Por isso, estas entidades devem planejar e implementar ações de modo a desempenhar melhor sua principal função, que consiste em promover o desenvolvimento no ambiente em que está inserida.

Destaca-se que a falta de planejamento dos recursos pode ameaçar a continuidade das operações das IES, principalmente porque o ciclo operacional deste tipo de entidade é longo, sendo que a formação de um aluno dura de quatro a cinco anos. Logo, os gestores precisam apurar resultados; avaliar cursos, centros de ensino e centros de

pesquisa; promover o crescimento e aperfeiçoamento dos docentes (BENEDICTO, 1997; NEGRA; TEIXEIRA; CARMO, 2001).

Meyer Jr. (2000) ressalta que a função da administração nas universidades é semelhante às atividades desempenhadas em outros tipos de organizações. Portanto, é tarefa desta área integrar recursos materiais e financeiros, que em conjunto com o trabalho das pessoas, possibilitam a estas instituições disponibilizar serviços educacionais de modo a cumprir seu papel junto à sociedade.

Verifica-se, que as organizações de ensino superior para desenvolverem as atividades de ensino, pesquisa e extensão, precisam de uma estrutura de apoio. Porém, esta estrutura consome recursos, tanto materiais como humanos. Portanto, é preciso uma administração adequada que permita manter a qualidade dos serviços ofertados. Além disso, deve promover a otimização do uso dos recursos e a melhoria dos resultados, independente de visarem ou não lucro. Deste modo, é possível garantir a continuidade destas instituições e assegurar que cumpram suas finalidades perante a sociedade.

2.2.2 Gestão Universitária

As universidades para realizarem as atividades fins, ou seja, o ensino, pesquisa e extensão, necessitam de uma estrutura de apoio similar às demais organizações. Para garantir que estes processos sejam desenvolvidos adequadamente e estas entidades exerçam seu papel na sociedade é preciso uma gestão eficaz dos recursos materiais, financeiros e humanos, com vistas ao direcionamento dos esforços para o alcance dos objetivos institucionais.

De acordo Meyer Jr. (2000), a administração universitária possui três papéis: acadêmico, econômico-financeiro e social. O primeiro consiste em apoiar e criar ambiente para que o ensino e a pesquisa sejam adequadamente desenvolvidos. Em relação às questões econômicas e financeiras, cabe administrar a captação, o gerenciamento e a alocação de recursos, bem como o patrimônio e capital, de modo que haja condições suficientes para o desenvolvimento da organização. No que tange aos aspectos sociais, é preciso que os projetos comunitários atendam as necessidades da sociedade.

Neste sentido, Benedicto (1997) afirma que a existência das IES, tanto públicas como as particulares, com ou sem fins lucrativos, justifica-se somente quando contribuírem para o desenvolvimento da comunidade. Negra, Teixeira e Carmo (2001) observam que estas

instituições são criadas para oferecer benefícios de natureza social, cultural, econômica, educativa, tecnológica e moral à sociedade.

Küpper (2005) reforça este entendimento ao enfatizar que as universidades, enquanto locais de pesquisa e ensino, contribuem para o desenvolvimento futuro de um país. Porém, para cumprir tal finalidade faz-se necessário conhecer o potencial de resultado de cada instituto, faculdade, grupos de pesquisa, unidades de serviços e outras instalações.

Beuren e Silveira (2007) destacam que as IES possuem características distintas das empresas comerciais e industriais, as quais trabalham com a perspectiva de lucro sobre o capital investido. Logo, estas entidades possuem uma missão mais complexa, relacionada à geração e difusão do saber. Por isso, os modelos de gestão são diferenciados das demais organizações, bem como a forma de administração.

Andrade (2002) ressalta que administrar a estrutura necessária para o desempenho da missão nas IES constitui uma tarefa desafiadora, uma vez que estas entidades apresentam especificidades na estrutura organizacional que dificultam o trabalho dos gestores. Neste contexto, discute-se detalhadamente sobre as particularidades da gestão universitária no tópico que segue.

2.2.2.1 Especificidades da gestão universitária

A complexidade das atividades desempenhadas pelas Instituições de Ensino Superior, como também as particularidades do modelo gestão, que contempla: decisões em colegiado, sistemas independentes de decisão, falta de controle devido à liberdade dos profissionais, entre outros fatores, resultam em desafios que dificultam a condução do processo decisório.

Segundo Fornari *et al.* (2009), nestas entidades a tomada de decisão é comprometida pelos seguintes fatores: falta de objetivos e metas estabelecidos; ausência de sistemas de informação para apoiar à decisão; divisão de tarefas (cargos e departamentos) fragmentada; existência de conflitos entre o acadêmico e o administrado, que comprometem a efetividade das decisões; não há planejamento; e existe sobrecarga de trabalho devido às rotinas diárias.

Andrade (2002) observa que devido à complexidade dos seus objetivos, que se referem principalmente à pesquisa, ensino e extensão, as IES apresentam dificuldades para transformá-los em metas mensuráveis. Nas universidades as metas institucionais são estabelecidas de forma subjetiva, o que pode comprometer a definição

das metas operacionais, utilizar medidores de desempenho que não representem a realidade e gerar processo de tomada de decisão pouco preciso e mal articulado.

Além disso, as universidades são caracterizadas como organizações profissionais, pois os trabalhos complexos e as principais tarefas operacionais são realizados por profissionais especializados que possuem um elevado grau de autonomia sobre suas próprias atividades. Estes profissionais, que nas IES são representados pelos professores, não apenas controlam seu próprio trabalho, como também adquirem controle coletivo sobre as decisões administrativas que os afetam (ANDRADE, 2002). Para Marra e Melo (2005, p. 28), “o gerente universitário tem na gestão de pessoas sua principal fonte de conflitos e pressões. Administrar grupos, principalmente seus pares docentes, com interesses divergentes, e fazer com que eles trabalhem em equipe é, além de fonte de conflito, um desafio gerencial.”

Deste modo, diferentemente das demais entidades, nas quais predomina o poder de natureza hierárquica (ou poder de cargo), as IES tem sua base na autoridade de natureza profissional (ou poder dos conhecimentos técnicos). Portanto, o poder de decisão destes profissionais em relação à suas atividades limita a capacidade de controle por parte da alta administração sobre o trabalho realizado por estes indivíduos (ANDRADE, 2002).

Outro fator que diferencia a gestão dos estabelecimentos de ensino superior das demais organizações refere-se a tecnologia utilizada pelas universidades. Conforme Andrade (2002), as especificidades destas instituições, tais como: diversidade de objetivos; dificuldade na definição das metas operacionais; exigência de profissionais altamente especializados para desenvolver trabalhos complexos; elevado grau de autonomia que estes profissionais exercem sobre suas próprias atividades; dificuldade para se estabelecer mecanismos de coordenação e controle; entre outros, geram dificuldades para se adotar procedimentos padronizados e rotineiros.

Em relação à estrutura, estas instituições também diferenciam-se das demais organizações, pois trabalham com pessoas com exigências específicas. A administração das IES depende de diferentes sistemas de decisão, pois precisa atender ao corpo docente que realiza as atividades de ensino, pesquisa e extensão, bem como dar suporte aos processos administrativos (ANDRADE, 2002).

O processo de tomada de decisão também difere das demais entidades. Isso porque nas universidades a autoridade e, conseqüentemente, o poder para a tomada de decisões tem sua origem

no poder dos conhecimentos. Não existe uma definição clara de autoridade desde a cúpula até os níveis hierarquicamente inferiores. Assim, autoridade que deriva do saber constitui uma parte importante do sistema, pois o poder concentra-se nas mãos daqueles que detêm o conhecimento ou que promovem o ensino e a pesquisa (ANDRADE, 2002).

Segundo Alperstedt, Martignago e Fiates (2006), a participação das áreas envolvidas (colegiados) na administração das universidades dificulta o gerenciamento administrativo deste tipo de entidade, uma vez que torna complicadas as linhas de hierarquia e de responsabilidade. De acordo com Meyer Jr. (2005), além das decisões serem tomadas em colegiados, com base no consenso entre os pares, nestas entidades cada unidade é um sistema semi-autônomo de decisão. Logo, estas áreas atuam quase de forma independente das demais e cada integrante toma decisões próprias. Enfatiza-se o caso dos professores universitários que possuem liberdade em atuar independentemente de seus colegas, gerenciando e controlando o seu trabalho acadêmico. Estas variáveis podem refletir de maneira negativa na gestão universitária, pois favorecem a ausência de controles (MEYER JR., 2005).

Observa-se, diante do exposto, que as IES apresentam algumas especificidades que dificultam o processo de gestão. Entre estas, destacam-se: diversidade de objetivos que abrangem o ensino, pesquisa e extensão; dificuldades na definição das metas operacionais; autonomia dos profissionais especializados na realização dos trabalhos; dificuldade para estabelecer procedimentos padronizados, tendo em vista a autonomia dos profissionais; necessidade de diferentes sistemas de decisão para atender as atividades meio e fins; e concentração do poder e autoridade nos profissionais especializados na tomada de decisão.

2.2.2.2 Necessidade de profissionalizar a gestão das IES

Além das especificidades apresentadas anteriormente, que podem comprometer o processo de gestão, as IES são impactadas por outros fatores, como exemplo: expansão do ensino superior e intervenção normativa do governo. Portanto, gerenciar uma instituição complexa como a universidade requer atenção para uma série de variáveis, as quais muitas vezes tornam-se incontroláveis (ALPERSTEDT; MARTIGNAGO; FIATES, 2006).

De acordo com Silva, Casalinho e Cassanego Jr. (2009), devido às suas várias finalidades, as IES possuem elementos complexos na sua dinâmica operacional, relacionados tanto a sua natureza didático-

pedagógica e administrativa, como ao sistema educacional vigente no país. Para controlar tais variáveis, faz-se necessário adotar sistemas de gestão que auxiliem na maximização do desempenho e no aumento de sua competitividade.

Para Menegat (2006), a gestão universitária representa significativo desafio, tendo em vista a complexidade das IES em relação à estrutura colegiada, números de alunos, funcionários e estrutura física. Ao mesmo tempo em que os dirigentes precisam gerenciar as atividades acadêmicas devem administrar a organização. Para tanto, requerem-se conhecimentos específicos em administração de empresas, que às vezes não estão presentes nos gestores.

Segundo Andrade e Strauhs (2006), na maioria das Instituições de Ensino Superior, tanto públicas como particulares, a administração é realizada por gestores que não possuem as competências requeridas para o cargo que ocupam. Estes dirigentes, geralmente, são provenientes da docência, ou são pessoas que possuem formação superior em áreas distintas da administração. Santos (2002) enfatiza que as instituições federais de ensino superior são dirigidas por profissionais que tem origem nas áreas de ensino e pesquisa e, portanto, que não possuem relação com a formação administrativa.

Merlo e Beuren (2004) destacam que o gestor universitário precisa estar adequadamente capacitado para a função que irá desempenhar, uma vez que a administração de uma IES compreende problemas educacionais, de gestão acadêmica e administrativa. Estes dirigentes devem estar conscientes dos seus limites e responsabilidades, pois conduzir estas atividades é uma tarefa complexa.

Deste modo, os estabelecimentos de ensino superior precisam estar providos de instrumentos gerenciais que contribuam para a condução de seus processos, tendo em vista a complexidade da estrutura organizacional e do ambiente em que atuam. Além disso, os gestores destas instituições devem estar capacitados para exercerem a difícil tarefa de gerir uma universidade.

No entanto, de acordo com Flores (2005), as IES apresentam dificuldades em se adequarem as novas necessidades organizacionais impostas pelas transformações ocorridas no ambiente externo, sobretudo, no que se refere ao aumento de concorrência, o que acaba comprometendo o desenvolvimento de suas funções. Devido às ineficiências administrativas, justificada pela falta de modelos de gestão específicos a estas organizações, as universidades deixam de oferecer condições básicas para o funcionamento adequado das atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Meyer Jr. (2000) observa que é preciso uma administração universitária mais profissional, na qual os administradores devem desenvolver habilidades administrativas exigidas pelo contexto em mudança, visando melhor desempenho institucional. Para Merlo e Beuren (2004), as instituições universitárias necessitam superar o amadorismo e a improvisação, e adotar formas de gestão que permitam que se tornarem mais eficientes, competitivas e capazes de responder aos desafios do ambiente atual. Souza e Ott (2003, p. 11) enfatizam que, principalmente, “as organizações particulares de ensino que objetivarem sobreviver e crescer neste ambiente, necessitam adaptar-se às exigências demandadas pela maior complexidade imposta ao alcance da eficácia organizacional.”

Destaca-se que os desafios enfrentados pelas IES privadas também estão presentes nas universidades públicas, uma vez que estas são organizações conservadoras e mantêm uma gestão tradicionalista, burocrática e governamental. Logo, também precisam implementar um novo modelo organizacional para atender questões como: prestação de serviços, qualidade, tecnologia, custos, eficiência interna, economia e eficácia organizacional; e, conseqüentemente, cumprir sua missão e os objetivos propostos (MARCELINO, 2002; SILVA; BEUREN; SILVEIRA, 2007).

Segundo Flores (2005), para auxiliar na execução dos processos administrativos, as instituições de ensino utilizam técnicas emprestadas das organizações empresariais. Devido à complexidade encontrada por estas entidades no desenvolvimento das atividades meio e fins, faz-se necessário o uso de instrumentos de gestão, como por exemplo: planejamento estratégico; *Balanced Scorecard*; sistemas de custeios, de gestão financeira, de estoques e de pessoal, para auxiliar no processo de tomadas de decisão.

De acordo com Andrade (2002), a necessidade de aperfeiçoar os processos de gestão tem estimulado a transferência de instrumentos da área empresarial para IES. Porém, este processo não pode ocorrer como um simples empréstimo das práticas empresariais e ser realizado da mesma forma que é aplicado nestas. Portanto, deve considerar e respeitar as especificidades das organizações universitárias.

Merlo e Beuren (2004) salientam que para garantir o suporte necessário ao desenvolvimento das atividades, as universidades buscam as premissas de gestão utilizadas no setor empresarial. Contudo, o resultado nem sempre é satisfatório, tendo em vista as especificidades destas entidades, como por exemplo, objetivos ambíguos, tecnologia indefinida, produtos de difícil mensuração, concentração em trabalho de

profissionais e vulnerabilidade às forças ambientais. Tais particularidades interferem na condução das etapas do planejamento, execução e controle da instituição.

Para Fornari *et al.* (2009), há diferença em administrar e planejar no âmbito das organizações lucrativas em relação às instituições educacionais. Isso porque, na área empresarial os indicadores econômicos são o norte da eficiência e da eficácia organizacional; enquanto que nas IES além desses indicadores, as ações administrativas necessitam da participação e do envolvimento de todo o público interno.

Meyer Jr. (2005) observa que as universidades consistem em um tipo especial de organização, por isso exigem formas específicas de planejamento e gestão. Para Muraro, Souza e Diehl (2007), como o processo de gestão das IES é complexo deve ser construído mediante uma gestão de negócio baseada em planejamentos de curto, médio e longo prazo, e em controles eficazes. Na visão de Merlo e Beuren (2004), as definições orçamentárias e a condução da gestão universitária devem levar em consideração a dualidade do acadêmico e administrativo, como por exemplo, orientação para decisão em relação a investimentos, manutenção e reformas, financiamento, e considerar o aspecto político-educacional.

Verifica-se que para continuar atuando e cumprindo sua missão, as IES precisam implementar instrumentos gerenciais. Entretanto, tal necessidade conduz ao uso de práticas da área empresarial que, muitas vezes, não são adequados às entidades desta natureza. Desta forma, a implantação dos processos de gestão deve considerar a complexidade das atividades desenvolvidas por estas organizações e atender aos dois enfoques do processo decisório, que são: a gestão acadêmica e administrativa.

Segundo Meyer Jr. (2000), para este tipo de organização poder competir no mercado é preciso que os administradores rompam as barreiras internas, estruturais, burocráticas e comportamentais, com a finalidade de adequar-se a nova realidade econômica e social e cumprir a missão da instituição, que consiste na prestando serviços relevantes à sociedade. Porém, Almeida (2000) salienta que este processo de reestruturação não concerne somente ao reitorado ou a alta direção da universidade, mas a todos os segmentos acadêmicos e administrativos.

Souza e Ott (2003) apontam que há necessidade de adoção de um modelo de gerenciamento mais profissionalizado e de uma postura mais empreendedora dos envolvidos, comprometida com o alcance dos resultados planejados nas IES. Neste contexto, Meyer Jr. (2000) cita algumas habilidades fundamentais ao desenvolvimento de uma

administração mais eficiente e eficaz nas organizações de ensino superior, que são: visão de futuro, disposição para mudança, domínio e uso da tecnologia, visão estratégica, capacidade de decisão, empreendedorismo, gerenciamento de informações e participação.

Logo, para assegurar que os planos estabelecidos sejam respeitados e, conseqüentemente, o resultado da entidade otimizado, torna-se necessária a criação de uma unidade organizacional de controladoria. Esta área será responsável pelo controle global da organização e pela gestão de um sistema de informações que atenda as necessidades do processo decisório (SOUZA; OTT, 2003).

Küpper (2005) reforça este entendimento, ao destacar que para desenvolver concepções adequadas e direcionadas a realização das atividades de uma universidade, em harmonia com o seu planejamento, organização e sistemas de informação, é preciso a implantação de uma controladoria. Para Barreto, Barreto e Barreto (2008), a controladoria é uma área que auxilia no gerenciamento das instituições de ensino, de maneira que estas consigam estruturar-se e cumprir sua missão social, que consiste em formar adequadamente profissionais com os atributos desejados pela comunidade acadêmica e profissional.

No trabalho realizado por Barreto, Barreto e Barreto (2008), constatou-se que as IES participantes da pesquisa não possuem controladoria estruturada. Contudo, na opinião dos entrevistados, mesmo que não exista o departamento de controladoria, é importante designar alguém para assumir a função de *controller*. Assim, será possível acompanhar a execução dos planos estratégicos e orçamentários, assessorar a alta administração no processo decisório, estabelecer controles internos e criar um sistema de informações eficaz.

A criação de uma controladoria pode contribuir com as organizações de ensino superior no alcance de seus objetivos e, conseqüentemente, no cumprimento de sua missão. Isso porque, esta unidade organizacional é responsável pela condução dos processos de planejamento, execução e controle. Além de disponibilizar informações gerenciais que auxiliam os gestores na tomada de decisão e pela coordenação dos esforços das áreas na busca da consecução dos objetos organizacionais (SOUZA; OTT, 2003; KÜPPER, 2005; BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

2.2.3 A Controladoria nas IES

Após verificar que as IES são caracterizadas como entidades complexas, tendo em vista as especificidades de sua estrutura

organizacional, e que existe a necessidade de aprimorar o processo de gestão, apresenta-se nesta seção aspectos inerentes a estruturação de uma controladoria para estas instituições.

No estudo realizado por Barreto, Barreto e Barreto (2008), a controladoria é discutida sob dois aspectos: (i) controladoria da qualidade do ensino e (ii) controladoria financeira, que são apresentadas na sequência.

2.2.3.1 Controladoria da qualidade do ensino

A controladoria da qualidade do ensino tem o objetivo de mensurar a qualidade auferida nos serviços prestados pelas IES. Segundo Barreto, Barreto e Barreto (2008), a busca pela qualidade exige a adoção de ações preventivas e avaliativas.

Em relação às ações preventivas, deve-se: definir o perfil do profissional que se deseja formar, considerando as necessidades da comunidade; elaborar o projeto pedagógico, o qual estabelece as diretrizes para alcançar o perfil do profissional desejado; adequar a estrutura física e tecnológica da IES para assegurar o desenvolvimento dos processos de ensino e aprendizagem; contratar professores qualificados; e investir no seu aperfeiçoamento (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

As ações avaliativas podem ser efetuadas por meio dos instrumentos disponibilizados pelo SINAES (Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior), os quais foram criados para instrumentalizar as IES e o próprio governo em relação à qualidade do ensino superior. O SINAES dispõe de uma série de indicadores úteis a gestão acadêmica, tais como: avaliação institucional (auto-avaliação e avaliação externa), Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE), condições de ensino e instrumentos de informação (censo e cadastro) (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

De acordo com o art. 3 da Lei nº 10.861/04, a avaliação institucional tem o objetivo identificar o perfil e o significado de atuação da IES, por meio de suas atividades, cursos, programas, projetos e setores, considerando as seguintes dimensões institucionais:

- I - a missão e o plano de desenvolvimento institucional;
- II - a política para o ensino, a pesquisa, a pós-graduação, a extensão e as respectivas formas de operacionalização, incluídos os procedimentos

para estímulo à produção acadêmica, as bolsas de pesquisa, de monitoria e demais modalidades;

III - a responsabilidade social da instituição, considerada especialmente no que se refere à sua contribuição em relação à inclusão social, ao desenvolvimento econômico e social, à defesa do meio ambiente, da memória cultural, da produção artística e do patrimônio cultural;

IV - a comunicação com a sociedade;

V - as políticas de pessoal, as carreiras do corpo docente e do corpo técnico-administrativo, seu aperfeiçoamento, desenvolvimento profissional e suas condições de trabalho;

VI - organização e gestão da instituição, especialmente o funcionamento e representatividade dos colegiados, sua independência e autonomia na relação com a mantenedora, e a participação dos segmentos da comunidade universitária nos processos decisórios;

VII - infra-estrutura física, especialmente a de ensino e de pesquisa, biblioteca, recursos de informação e comunicação;

VIII - planejamento e avaliação, especialmente os processos, resultados e eficácia da auto-avaliação institucional;

IX - políticas de atendimento aos estudantes;

X - sustentabilidade financeira, tendo em vista o significado social da continuidade dos compromissos na oferta da educação superior.

A avaliação institucional divide-se em avaliação interna e externa. Para Barreto, Barreto e Barreto (2008, p. 220), a avaliação interna “possibilita o conhecimento do julgamento dos usuários do serviço e a identificação das áreas que precisam de melhorias.” A externa permite identificar o que a comunidade pensa em relação aos profissionais que a IES tem disponibilizado para o campo de trabalho.

O ENADE, por sua vez, busca averiguar a adequação do conteúdo ministrado pela IES, e assim desenvolver um trabalho para melhoria dos processos de ensino e aprendizagem (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

Observa-se que as IES precisam estruturar-se para atender às exigências das avaliações impostas pelo Ministério da Educação (MEC),

as quais visam garantir a qualidade do ensino superior. Em contrapartida, podem utilizar-se dos indicadores calculados por este órgão e da própria instituição como importantes *feedbacks* no ajuste do planejamento e dos objetivos para um período de curto e longo prazos, possibilitando melhorias do desempenho organizacional (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

A controladoria da qualidade do ensino pode contribuir com este processo, uma vez mediante sua atuação é possível: “(1) identificar oportunidades de melhoria da qualidade; (2) apresentar e abrir a possibilidade de debate das várias possibilidades de atuação da controladoria; (3) aumentar a produtividade e a eficiência dos recursos disponíveis; (4) definir prioridades em projetos de aperfeiçoamento.” Desta forma, esta unidade organizacional deve utilizar instrumentos que lhe permitam acompanhar o esforço da instituição com vistas ao alcance dos objetivos desejados e de sua missão (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008, p. 220).

2.2.3.2 Controladoria financeira

A função básica das instituições de ensino é a prestação de serviços educacionais de qualidade. No entanto, o lucro neste tipo de organização pode ser entendido como necessário para garantia de sua continuidade (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008). Segundo Benedicto (1997), a excelência da qualidade está diretamente relacionada à eficiência, ou seja, para conseguir qualidade é preciso utilizar adequadamente os recursos, tendo em vista que estes são limitados. Para Merlo e Beuren (2004, p. 166), “a eficiência está intimamente vinculada ao melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, cada vez mais escassos”. Por isso, a gestão econômica e financeira da universidade possui a finalidade de prover suporte a realização das atividades fins, que se referem aos principais objetivos deste tipo de entidade.

Observa-se que a controladoria possui papel importante no acompanhamento do desempenho financeiro da IES, pois contribui para racionalização de ações administrativas em busca da eficiência organizacional (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

No que se refere ao posicionamento hierárquico da controladoria, verificou-se na IES objeto de estudo de Muraro, Souza e Diehl (2007) que esta unidade administrativa está vinculada à pró-reitoria administrativa, na divisão financeira. Contudo, Küpper (2005) destaca que para delinear as tarefas da controladoria nas universidades deve-se

analisar detalhadamente o sistema de gestão destas, constituído por sua estrutura organizacional, sistemas de planeamento, controle, gestão de pessoal e de informação.

Logo, na implementação de instrumentos de gestão nas Instituições de Ensino Superior, inclusive de uma unidade administrativa de controladoria, deve-se levar em consideração as particularidades destas entidades, sobretudo, no que se refere à realização das atividades meio e fins.

No que tange às funções da controladoria, observa-se que estão relacionadas ao acompanhamento orçamentário; análise de custos; elaboração e envio de relatórios aos órgãos reguladores e aos gestores educacionais; processo contábil; gestão do sistema de informações; controle de metas estabelecidas; análise do desempenho dos gestores e dos cursos oferecidos; monitoramento dos controles internos; entre outras (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

No estudo de Muraro, Souza e Diehl (2007), constatou-se que na instituição pesquisada esta unidade administrativa é responsável pela coordenação, elaboração e execução do orçamento e pelo processamento e liberação dos processos de compra e empenhos solicitados pelas unidades. Além disso, a controladoria em conjunto com a contabilidade possui a função de desenvolver relatórios referentes aos resultados dos cursos de graduação, pós-graduação e extensão, no intuito de subsidiar as atividades de planeamento e execução das diretrizes organizacionais.

De acordo com pesquisa efetuada por Borsato *et al.* (2009), foi verificado que a controladoria contribuiu significativamente para o processo de abertura de capital da IES em estudo, pois são atribuições desta área reunir, validar e divulgar informações, promovendo a transparência dos relatórios da companhia.

Nota-se, que semelhante as demais entidades, às funções da controladoria com enfoque financeiro nas organizações de ensino superior consistem, principalmente, na condução do sistema orçamentário, disponibilização de relatórios contábeis e gerenciais, administração dos sistemas de informações e suporte as etapas do processo decisório de planeamento, execução e controle.

Sendo assim, para garantir o sucesso da controladoria nas IES recomenda-se: uma adequada definição da missão e visão da organização, bem como dos respectivos departamentos; clareza dos objetivos a serem alcançados; desenvolver um processo de gestão participativa, no qual os membros se sintam co-responsáveis pelo alcance dos objetivos organizacionais; traçar caminhos estratégicos para o alcance da missão e visão estabelecidas; adotar procedimentos de

controles que garantam a avaliação contínua do serviço educacional prestado; e desenvolver sistemas de informação adequados que possibilitem um controle eficaz (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2008).

O Quadro 9 apresenta algumas variáveis que devem ser contempladas no processo de implementação da controladoria em Instituições de Ensino Superior, com base nos processos de gestão e na pesquisa realizada por Barreto, Barreto e Barreto (2008).

Variáveis	Descrição
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	<ul style="list-style-type: none"> - Definir a missão da organização; - Identificar a visão de futuro; - Estabelecer os objetivos a serem alcançados; - Traçar as estratégias; - Determinar os planos de ação, metas, recursos e atribuições de responsabilidades; - Implantar os planos de ação.
Controle	<ul style="list-style-type: none"> - Adotar procedimentos de controles contínuos e efetuar avaliação de desempenho.
Sistema de informações	<ul style="list-style-type: none"> - Desenvolver sistemas de informação que garantam o controle eficaz e suporte adequado a realização das demais atividades do processo de gestão.
Gestão de pessoas	<ul style="list-style-type: none"> - Promover a gestão de pessoas, de modo que os membros da organização se comprometam com o alcance dos objetivos institucionais.

Quadro 9: Variáveis necessárias ao processo de implementação da controladoria financeira em IES

Fonte: Adaptado de Barreto, Barreto e Barreto (2008).

Em relação à definição da missão, Andrade (2002) destaca que esta deve expressar a filosofia da universidade e definir-lhe o negócio. Na declaração da missão é preciso deixar claro o que a IES faz, para quem faz e em que medida ela é exclusiva nesse fazer. Este processo não deve ser realizado apenas para cumprir um requisito do planejamento estratégico ou de planos de desenvolvimento institucional para atender ao MEC. Os valores e princípios expressos na missão

devem resultar na própria vocação da universidade em seu ambiente e nortear a escolha das estratégias e dos meios para alcançar os objetivos e metas.

Benedicto (1997) salienta que a missão deve orientar e delimitar o campo de ação da gestão organizacional. É com base nela que são determinadas as atividades que a instituição irá desenvolver e quais produtos, serviços e contribuições serão disponibilizados à sociedade.

Küpper (2005) observa que uma gestão racional é direcionada aos objetivos organizacionais, que para serem alcançados requerem o desenvolvimento de determinadas estratégias. Tais objetivos derivam de um sistema de valores, o qual reproduz as normas básicas que são decisivas para uma instituição. Portanto, “o desenvolvimento de uma visão estratégica é *conditio sine qua* para o desenvolvimento e a própria sobrevivência da universidade enquanto instituição de ensino e de pesquisa” (ALMEIDA, 2000, p. 78).

Porém, ter missão, metas, objetivos e propósitos definidos não é garantia de que os resultados pretendidos serão alcançados. Faz-se necessário, para conduzir a tomada de decisão eficaz, o uso de instrumentos de gestão como planejamento, execução e controle (BENEDICTO, 1997). Segundo Meyer Jr. (2005), a gestão universitária tem como responsabilidade definir o futuro desejado para as IES. Deste modo, é preciso estabelecer objetivos e estratégias no intuito de direcionar a universidade rumo à situação esperada. Para que isso ocorra estas instituições utilizam o planejamento.

Fornari *et al.* (2009) afirmam que no setor educacional existe um consenso sobre a importância do planejamento estratégico nas IES, tendo em vista o aumento da concorrência neste seguimento. Semelhante as demais organizações este instrumento de gestão deve contemplar algumas ações, tais como: definição da missão; análise ambiental, tanto externa quanto interna; identificação dos pontos fortes e fracos da organização e das oportunidades e ameaças; estabelecimento dos objetivos, estratégias e ações que permitam a melhoria do desempenho organizacional; delimitação das responsabilidades e dos recursos necessários para o alcance das metas (BENEDICTO, 1997; BRAGA; MONTEIRO, 2005; FORNARI *et al.*, 2009).

Quanto aos níveis do planejamento, Braga e Monteiro (2005) destacam que no estratégico são formuladas as estratégias da instituição referentes ao crescimento e à consolidação do negócio. Nele são definidas as políticas que deverão ser seguidas, para um período de longo prazo. Segundo Benedicto (1997), o planejamento estratégico das instituições de ensino procura adaptar a IES ao seu ambiente de atuação,

e abrange: análise das variáveis ambientais; alinhamento da política educacional com o sistema nacional de educação; detecção das ameaças e oportunidades e dos pontos fortes e fracos da entidade; identificação e compreensão das mudanças ambientais que possam influenciar na capacidade de realização do processo de ensino; detecção das expectativas da sociedade, empresas e governos em relação aos serviços oferecidos; determinação das políticas, objetivos e diretrizes estratégicas; estabelecimento da área de concorrência e a participação de mercado; e fornecimento da estrutura básica para o planejamento operacional.

No nível tático, são elaborados os planejamentos para as áreas, como *marketing*, financeira e de recursos humanos, para um período de médio prazo. Enquanto, no operacional são estabelecidos os planos de ação, considerando-se o curto prazo (BRAGA; MONTEIRO, 2005).

Segundo Benedicto (1997), o planejamento operacional tem a missão de: coordenar esforços para aperfeiçoar o processo de ensino e aprendizagem; traçar planos de ação para melhorar o funcionamento das atividades do sistema-escola; elaborar planos de ação para colocar em prática as estratégias definidas no planejamento estratégico; estabelecer planos, políticas e objetivos para elaborar o orçamento; identificar as alternativas de ação; e aprovar e divulgar os planos operacionais.

No planejamento operacional são estabelecidas ações futuras para as diversas áreas que integram a instituição, tais como: centros de ensino e de pesquisa, departamentos e áreas operacionais. Neste processo é importante que os gestores de cada área aceitem suas responsabilidades e executem eficientemente os planos setoriais para atingir os objetivos econômicos e sociais da organização como um todo (BENEDICTO, 1997).

Cabe ressaltar, com base na pesquisa realizada por Küpper (2005), que nas universidades alemãs este instrumento gerencial é pouco aplicado. O autor constatou que apesar dos planos de estrutura e desenvolvimento serem orientados na direção do planejamento estratégico, na maioria das vezes eles contém pouca informação sobre os potenciais de desempenho destas entidades, suas competências centrais e estratégicas.

Esta situação também ocorre no Brasil, uma vez que as IES, de maneira geral, estão buscando implementar planejamento estratégico para garantir sua permanência no setor educacional. Porém, “a falta de um tratamento sistêmico realizado por especialistas e gestores e a ausência de referenciais válidos tem gerado situações complexas na

administração com sérias repercussões negativas” (COLENCI JR.; PANZERI; BARBOSA, 2004, p. 54).

Um dos motivos que pode justificar as dificuldades na utilização do planejamento estratégico nas universidades está relacionado à aplicação de modelos formatados para a área empresarial. Estes padrões tradicionais e clássicos não atende às especificidades e complexidade das universidades. Principalmente, porque fazem uso de indicadores para medir objetivamente o esforço e a produção acadêmica, que essencialmente possui natureza qualitativa, subjetiva e intangível. Deste modo, dificultam o acompanhamento e implementação de estratégias nas universidades (MEYER JR., 2005; REBELO; ERDMANN, 2007).

De acordo com Meyer Jr. (2005), outro fato que compromete o desenvolvimento deste instrumento gerencial diz respeito à existência de uma gestão amadora nas universidades públicas e comunitárias. Este fator impede a formulação de novos modelos de planejamento voltados para a realidade das IES.

Observa-se, que apesar das críticas em relação à efetiva utilização do planejamento pelas IES, sua implementação é fundamental para garantir que estas entidades alcancem seus objetivos e permaneçam atuando. Entretanto, a implantação e desenvolvimento desta etapa do processo decisório requerem, além da definição da missão, visão, objetivos e estratégias, o estabelecimento de metas para todas as áreas de responsabilidade da instituição. Assim, em conjunto com a definição de indicadores de desempenho e atribuição de responsabilidades, é possível acompanhar os resultados setoriais e efetuar análise de desempenho. Salienta-se, que este processo deve considerar as especificidades das organizações de ensino, contemplando tanto os aspectos acadêmicos como os administrativos.

Diante disso, Colenci Jr., Panzeri e Barbosa (2004) destacam que os fundamentos do Prêmio Nacional de Qualidade – Educação (PNQ) podem auxiliar as instituições de ensino a modelar seu sistema de gestão, por meio de uma auto-avaliação baseada nos objetivos e medidas estabelecidos pelo *Balanced Scorecard* (BSC). Após o desdobramento e divulgação dos objetivos e metas a todas as áreas da organização é possível acompanhar os resultados e efetuar a análise de desempenho.

Com base nas quatro perspectivas do BSC, Colenci Jr., Panzeri e Barbosa (2004) sugerem algumas medidas de desempenho para Instituições de Ensino Superior. A perspectiva financeira pode conter os objetivos e medidas para aumentar a receita da instituição; a de clientes pode indicar o aumento da satisfação ou de qualidade dos alunos; a de processos internos pode medir a melhoria da qualidade do ensino; e a

perspectiva de aprendizado e crescimento pode privilegiar o trabalho de pesquisa acadêmica.

Verifica-se que existem possibilidades de adequar os instrumentos gerenciais oriundos da área empresarial para a realizada das instituições de ensino, de modo que sejam eficazes e contribuam para o gerenciamento destes empreendimentos. Salienta-se que uma unidade administrativa de controladoria pode colaborar com o processo de profissionalização da gestão universitária.

No que tange ao orçamento, Quintana e Saurin (2005) observam que este processo nas organizações de ensino deve ser analisado sob dois aspectos, pois possuem formatos diferentes considerando as IES públicas e as privadas. Nas entidades públicas a proposta orçamentária é baseada na Lei de Diretrizes Orçamentárias, resultando em um orçamento-programa anual. Nele são definidos os recursos disponíveis para cada instituição. As entidades privadas podem utilizar o orçamento empresarial. Assim, a partir do planejamento estratégico, elabora-se o orçamento global e projetam-se os orçamentos operacional, financeiro e de investimentos.

Nas universidades públicas da Alemanha, de acordo com Küpper (2005), predomina o sistema de gestão denominado de burocrático-central, no qual as decisões devem orientar-se nas leis e regulamentos e subordinam-se a uma regulamentação burocrática. Para o autor este processo representa uma coordenação encoberta de ineficiências, devido sua rigidez e falta de incentivos, e favorece a migração para outros sistemas de controladoria. Salienta-se que nesta nova metodologia os sistemas de orçamento seriam orientados para a mensuração do alcance dos objetivos nas diferentes unidades organizacionais, uma vez que as atividades de ensino, pesquisa e prestação de serviços possuem diferentes finalidades.

A fase de execução, como nas demais organizações, trata da implementação dos planos estabelecidos no planejamento e consolidados no orçamento. Nesta etapa são colocados os planos de ação em prática. Destaca-se que, fatores como negligência de responsabilidade, falta de competência e inexistência de controles, podem resultar em um processo de execução inadequado (BENEDICTO, 1997).

O controle tem o objetivo de acompanhar e verificar o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento. Portanto, este processo deve ser definido com base nos objetivos, metas, planos, políticas e procedimentos da entidade e estimular os gestores de maneira que os objetivos traçados sejam alcançados (BENEDICTO, 1997).

Da mesma forma que as metas precisam ser estabelecidas para todos os setores, os sistemas de controle devem ensejar condições de acompanhar os resultados e avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade da instituição e contemplar tanto as atividades fins como as de apoio.

No que se refere à avaliação de desempenho nas IES, destaca-se que os critérios dependem das necessidades e das preferências da administração. Porém, precisam ser coerentes com as metas e objetivos da entidade e equitativos, aceitos e difundidos, para que todos os colaboradores e gestores os conheçam e os utilizem como instrumento de motivação e empenho (BENEDICTO, 1997).

No processo de avaliação de desempenho efetua-se a comparação dos resultados com as medidas ou padrões estabelecidos no planejamento. Com isso, pode-se: verificar o grau de eficiência que as atividades estão sendo realizadas e qual a eficácia alcançada; averiguar se as responsabilidades atribuídas aos subordinados e gestores foram cumpridas; identificar as causas de desvios em relação aos padrões ou parâmetros comparativos de desempenho; sugerir medidas para corrigir as ações distorcidas; permitir comparação entre as áreas de responsabilidade da instituição; exigir prestação de contas pela responsabilidade delegada; motivar a melhoria contínua de desempenho (BENEDICTO, 1997).

Para verificar o alcance dos objetivos e posteriormente mensurar o grau de êxito dos processos, é preciso a introdução de um sistema de indicadores, os quais se tornarão valores de comando e devem ser fixados no planejamento e controlados por meio do sistema de informações. Paralelamente, existe a possibilidade de vincular incentivos mediante recompensas e, conseqüentemente, proporcionar a harmonização com a gestão de pessoas (KÜPPER, 2005).

Diante destas constatações, Küpper (2005) destaca que embora o sistema de gestão das universidades públicas, em geral, ser menos estruturado do que nas empresas comerciais privadas e estar em fase de desenvolvimento, a importância da controladoria não pode ser desprezada. Nesse sentido, o autor sugere a implantação, principalmente, de duas tarefas que estão sob responsabilidade desta área, que são: estruturação dos sistemas de informação e de incentivo, que serão abordadas na seqüência.

2.2.4 Estruturação dos Sistemas de Informação nas IES

No que se refere à estruturação dos sistemas de informação nas IES, a controladoria tem a função de orientar os gestores para a tomada de decisão e, conseqüentemente, contribuir para o alcance dos objetivos. Conforme destacou-se anteriormente, para coordenar os processos de planejamento, controle e gestão de pessoal os responsáveis pela tomada de decisão nas IES necessitam de informações. Sendo assim, um sistema de informação deve ser estruturado adequadamente para registrar os dados, organizá-los de modo sistemático, armazená-los e mantê-los disponíveis para consulta (KÜPPER, 2005).

Segundo Barreto, Barreto e Barreto (2008, p. 215), “a busca pela qualidade do ensino exige dos gestores um fluxo de informações que lhes proporcione um grau adequado de subsídios para instrumentalizar as ações necessárias”. As informações financeiras não podem ser negligenciadas nem desconhecidas no processo de tomada de decisão, uma vez que possibilitam a gestão econômica e financeira da instituição.

Para Merlo e Beuren (2004), mediante um sistema de informações as universidades poderão obter informações necessárias a gestão das atividades acadêmicas de ensino, pesquisa e extensão. Em relação à administração dos recursos econômicos e financeiros, o sistema de informação deve fornecer suporte necessário às etapas de planejamento, execução e controle e ao processo de tomada de decisão.

Desta forma, como as demais entidades empresariais, as universidades precisam de um sistema de informações que forneça suporte informacional adequado as suas necessidades. Porém, devido às particularidades dos processos desenvolvidos pela IES, que envolvem a pesquisa, ensino e prestação de serviços, bem como a gestão das estruturas de apoio, faz-se necessário uma adequação nos demonstrativos. Isso porque, os tradicionais sistemas de evidencição de lucros e perdas ou de receitas e despesas não disponibilizam informações adequadas ao gerenciamento destas organizações (KÜPPER, 2005).

Neste sentido, observa-se que o sistema de contabilidade tradicional não atende às necessidades das instituições de ensino, em relação à gestão de seus recursos. Os relatórios contábeis/gerenciais atuais não apresentam como foi formado o lucro da instituição, os resultados gerados em cada atividade ou curso e as áreas que mais ou menos contribuíram para o resultado global. Além disso, estes relatórios não demonstram com transparência adequada os gastos efetuados com o corpo docente e administrativo da IES, os investimentos em

infraestrutura, os desembolsos com pesquisa e extensão, bem como os serviços gratuitos disponibilizados a comunidade (BENEDICTO, 1997; NEGRA; TEIXEIRA; CARMO, 2001).

Para Küpper (2005), as informações apuradas na contabilidade das universidades servem, assim como em qualquer outro tipo de organização, para planejamento e controle, atendendo as finalidades contábeis. Isso favorece o desenvolvimento das finanças, pois demonstra a situação financeira, de ativos e de resultado. Contudo, a apuração dos resultados nas IES deve ir além dos aspectos financeiros, tendo em vista que, geralmente, produzem outros desempenhos que não são avaliados monetariamente. Portanto, os sistemas de informação neste tipo de entidade devem ser organizados de forma que apoiem a gestão nos diferentes níveis, associados a necessidade de informações de cada área.

Benedicto (1997) enfatiza que o sistema de informação deve subsidiar os gestores em todas as fases do processo decisório, e integrar as atividades das áreas de responsabilidade na instituição. Deve atender os destinatários do suporte informacional, que são: o reitor/presidente, vice reitor/vice presidente, professores, assistentes científicos, representante dos alunos, pessoal técnico-administrativo (KÜPPER, 2005).

Diante do exposto, nota-se que nas IES os sistemas de informação devem ser desenvolvidos de tal modo que possibilitem atender aos diversos usuários, em todos os níveis organizacionais. Contudo, de maneira geral, nas IES estes sistemas não são suficientemente adequados para prover suporte informacional necessário à realização das atividades acadêmicas e administrativas. Portanto, que cabe a controladoria coordenar o processo de estruturação dos sistemas de informação com a finalidade de disponibilizar informações que garantam apoio a execução das tarefas operacionais e subsídios a tomada de decisão.

De acordo Küpper (2005), uma das principais atribuições da controladoria nas IES consiste em disponibilizar informações relevantes para o processo de gestão. Assim, a partir da diversidade de informações das várias áreas, esta unidade administrativa deve proporcionar harmonia entre os diferentes sistemas de informação para atender a necessidade informacional de todos os níveis da instituição.

Na visão de Benedicto (1997), as fases do processo de gestão, planejamento, execução e controle, requerem informações que reflitam o ambiente externo e interno, de apoio as operações e de natureza econômica e financeira adequadas às necessidades dos gestores. Sendo

assim, justifica-se a preocupação do órgão controladoria em desenvolver modelos de informações que permitem acompanhar o desenvolvimento tecnológico e subsidiem a tomada de decisão em relação às questões de mercado, produtos, serviços e atividades, para que a instituição se mantenha competitiva. Deste modo, o sistema de informação ambiental de uma instituição de ensino pode disponibilizar dados em relação às seguintes variáveis: concorrentes, governo, sociais, tecnologias, políticas, econômicas, legais, fiscais, demográficas, de meio ambiente, culturais e mercado de trabalho.

Silva, Beuren e Silveira (2007) reforçam este entendimento ao enfatizar que estas organizações precisam conduzir os negócios adequadamente, considerando os fatores ambientais que podem interferir no processo decisório. Portanto, é preciso disponibilizar informações de forma contínua e sistemática, que permitam efetuar a análise de seus concorrentes e prever ações estratégicas que visem estabelecer vantagem competitiva no desenvolvimento de suas atividades.

O sistema de informações de apoio às operações, segundo Benedicto (1997), surge da necessidade de planejamento e controle das atividades e recursos para os centros de ensino e pesquisa, departamentos e áreas de responsabilidade. Em relação ao ensino este sistema deve prover informações sobre cursos oferecidos, número de vagas oferecidas, estrutura de currículos, matrículas de alunos e relatório de desempenho destes. Quanto à pesquisa, projetos de pesquisa, natureza dos projetos de pesquisa e convênios firmados. No que se refere às finanças, disponibilizar dados sobre verbas disponíveis para projetos de pesquisa, orçamentos das áreas de responsabilidade, previsão de receita, controle de contas a pagar e receber, fluxo de caixa, controle de saldo bancário e sistema de faturamento. Além disso, informações sobre controles de estoques, sistema de compras, controle patrimonial e de manutenção, sistema de folha de pagamento e administração de cargos e salários, também são necessárias.

Os sistemas de informações financeiras referem-se às necessidades de controle econômico e financeiro, apuração de resultados e avaliação de desempenho da instituição. As informações desta natureza são destinadas a vários usuários, tais como: diretores, gestores, professores, fornecedores, instituições financeiras, órgãos governamentais, empresas e sociedade. Os relatórios de informações econômicas e financeiras podem contemplar: orçamento, resultados econômico e financeiro das áreas de responsabilidade, relatórios de investimentos realizados em cada área de responsabilidade, prestação de

contas do orçamento e verbas públicas, avaliação de desempenho, indicadores financeiros, demonstração do resultado do exercício, fluxo de caixa e balanço patrimonial (BENEDICTO, 1997).

Nota-se que devido às especificidades das atividades desenvolvidas pelas IES, o processo decisório destas organizações requer informações diversificadas. Para atender as diferentes áreas e finalidades do processo decisório o suporte informacional precisa contemplar: informações de caráter estratégico, inerentes as questões ambientais, mercadológicas, concorrência, entre outras; de apoio à execução das atividades de ensino, pesquisa, extensão e demais processos operacionais, como por exemplo, os realizados pelos setores de suprimentos, pessoal e finanças; e inerentes aos resultados econômicos e financeiros e de avaliação de desempenho.

Segundo Merzuki e Latif (2009), as Instituições de Ensino Superior são únicas na sua existência, desta forma requerem estudos específicos que possibilitem o desenvolvimento de um suporte informacional adequado. No entanto, não existe uma estratégia clara sobre como implementar um sistema que se encaixam as necessidades de informação deste tipo de entidade e consigam satisfazer seus usuários.

Benedicto (1997) destaca que para auxiliar neste processo é importante identificar as informações necessárias ao processo decisório. Portanto, os gestores devem determinar a forma dos relatórios ou demonstrativos, frequência que devem ser apresentados e os tipos de dados a serem levantados. Para Küpper (2005) a análise sobre as necessidades de informação é um fator que pode contribuir para a estruturação dos relatórios. Assim, primeiramente as IES devem identificar quais informações os usuários necessitam. Em seguida, precisam determinar como os dados serão coletados, registrados e armazenados, como as informações serão usadas, e quem a usará (MERZUKI; LATIF, 2009).

2.2.5 Gestão de Pessoas nas IES

Conforme exposto anteriormente, para realizar as atividades fins inerentes ao tripé ensino, pesquisa e extensão, as instituições de ensino necessitam desenvolver atividades de natureza estrutural ou auxiliar, as quais requerem recursos físicos e intelectuais. Deste modo, as pessoas, com suas capacidades e habilidades, são recursos utilizados no processo produtivo destas entidades, e por isso devem ser administrados (BENEDICTO, 1997).

De acordo com Silva, Beuren e Silveira (2007), para que ocorra crescimento da instituição é necessário o envolvimento significativo dos colaboradores, independentemente da posição que ocupam, e alinhar seus objetivos aos da entidade. Assim, os sistemas de gestão das universidades devem ser estruturados de forma que orientem o comportamento das pessoas para o alcance dos objetivos desejados (KÜPPER, 2005).

Benedicto (1997) destaca que são muitos os grupos sociais que interagem com uma instituição de ensino. No mesmo sentido, Küpper (2005) observa que neste tipo de organização internamente são três os grupos: as pessoas envolvidas com a pesquisa e ensino, os estudantes e os colaboradores administrativos.

Em relação ao ambiente interno as IES possuem diretores, gestores, professores, alunos e funcionários em geral. Estes indivíduos levam à organização suas ideologias, crenças e valores, atitudes, habilidades, conhecimentos, paradigmas, e outros aspectos comportamentais. Além disso, são diferentes entre si e, desta forma, formam um conjunto de recursos humanos diversificado, em virtude de suas características individuais de personalidade, motivação e experiências pessoais (BENEDICTO, 1997).

Küpper (2005) ressalta que há necessidade de desenvolver diferentes estruturas de motivação para os diversos grupos pertencentes a estas entidades, isto porque os sistemas de incentivos interferem no comportamento dos indivíduos quando se unem aos motivos destes. Existem, ainda, divergência de interesses entre pessoas que pertencem ao mesmo grupo, porém de áreas distintas, como por exemplo: os pesquisadores dos cursos de ciências da saúde podem ter interesses diferentes dos pesquisadores das ciências econômicas.

Küpper (2005) ainda observa que os sistemas de incentivos devem considerar algumas estruturas de motivação, tais como: incentivos monetários, que se referem à remuneração, e os não monetários, que possuem grande importância nas universidades. Para os docentes os incentivos não monetários proporcionam o ganho de conhecimento e de auto-afirmação, concedem a possibilidade de influência na instituição e sociedade, bem como condecorações e reconhecimento social. Além disso, nas atividades de pesquisa e ensino os professores universitários possuem espaço de liberdade em relação à estruturação de seu trabalho. A própria carreira de docência pode ser promovida mediante ao ganho de novos conhecimentos, pela elaboração de livros, artigos e semelhantes, que também enseja reconhecimento da ciência. Estes diferentes incentivos não monetários podem servir para

satisfazer a necessidade básica fisiológica por segurança, contato social, respeito e auto-realização.

Observa-se segundo Benedicto (1997), que para garantir um modelo de gestão eficaz, cada participante deste processo, tais como: diretores, professores, pessoal de apoio e o próprio aluno, devem responsabilizar-se individualmente pela concretização dos objetivos desejados. Deste modo, as instituições de ensino poderão cumprir seu papel, de transformar recursos em serviços de qualidade à sociedade.

Neste contexto, percebe-se que cabe a controladoria coordenar a implantação de sistemas de incentivos e motivação, no intuito de alinhar os interesses individuais aos da entidade para, assim, possibilitar o alcance dos objetivos organizacionais.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS À GESTÃO UNIVERSITÁRIA

No contexto nacional foram encontrados 9 (nove) artigos que tratavam da temática processos gerenciais em organizações de ensino superior. Primeiramente, analisou-se a pesquisa realizada por Souza e Ott (2003), que evidenciou a necessidade das organizações particulares de ensino superior adotarem uma estrutura organizacional caracterizada pela gestão descentralizada. O estudo propõe atribuir aos coordenadores de cursos uma postura administrativa centrada na gestão sob o enfoque econômico além do acadêmico. Além disso, sugere a criação de uma controladoria, responsável pelo apoio aos gestores no processo decisório, controle do desempenho global da organização e coordenação dos sistemas de informação.

Colenci Jr., Panzeri e Barbosa (2004) constataram que a utilização combinada do *Balanced Scorecard* (BSC) e dos fundamentos do Prêmio Nacional de Qualidade (PNQ) permitem às instituições ensino superior avaliar o desempenho organizacional em relação aos objetivos e metas estabelecidos. De acordo com o estudo, por meio desses mecanismos a IES obterá o mapa indicativo do que necessita ser feito para atingir a excelência, em todos os níveis hierárquicos, o que poderá contribuir e assegurar o alcance dos objetivos estratégicos.

Em relação ao uso do planejamento estratégico pelas IES, Meyer Jr. (2005) observou que das 12 (doze) universidades estudadas, 10 (dez) adotam formalmente este instrumento materializado em planos; enquanto as demais utilizam outras formas não especificadas. A análise dos dados indicou que o planejamento praticado é incipiente e incremental; e carece de modelo mais adequado à realidade complexa das universidades, que contemple suas especificidades organizacionais.

No mesmo sentido, Muraro, Souza e Diehl (2007) verificaram que a atual estrutura dos relatórios utilizada na IES em estudo inviabiliza decisões estratégicas adequadas, como: redução de mensalidades, redução do quadro funcional existente em unidades deficitárias, fechamento de cursos deficitários e destinação de recursos para investimentos pelas unidades. A partir destas constatações, os pesquisadores apresentaram modelos de relatórios gerenciais que buscam evidenciar o resultado por unidade e de cada curso. Estes modelos possibilitam identificar a margem de contribuição em valores e percentuais; ponto de equilíbrio em valores e números de alunos; e o retorno sobre os investimentos realizados na unidade.

No que diz respeito à análise da gestão das IES, a pesquisa de Silva, Beuren e Silveira (2007) identificou que nas entidades investigadas os dirigentes fazem uso de instrumentos de gestão como o planejamento estratégico e o orçamento, além do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). Porém, o planejamento não é divulgado aos níveis hierárquicos mais baixos das instituições. Os controles internos estão descritos de forma simplificada. Em relação ao modo de mensuração e avaliação de desempenho da própria instituição e dos dirigentes, algumas IES utilizam a avaliação institucional e outras os relatórios gerenciais.

O estudo realizado por Rebechi (2007) buscou verificar se as instituições de ensino superior dos cursos de administração do Estado de São Paulo utilizam formalmente o planejamento estratégico. Nas IES que receberam a pesquisa, apenas 11% retornaram com suas respostas, e deste grupo 68% possuem planejamento estratégico formal. O autor considera que este número é relativamente baixo em vista do universo em que o estudo foi envolvido e o retorno obtido, e infere que as instituições não responderam por não terem o processo de planejamento institucionalizado.

A pesquisa de Barreto, Barreto e Barreto (2008) teve a pretensão de racionalizar medidas para estruturação da controladoria em Instituições de Ensino Superior, a partir das sugestões dos autores, da contribuição dos gestores acadêmicos e das exigências do MEC. De acordo com as entrevistas realizadas, são considerados como importantes para a controladoria em IES os seguintes fatores: designar alguém para assumir a função de *controller*, definir com clareza a missão e a visão da organização e de todos os departamentos; como também os objetivos pretendidos; desenvolver uma cultura organizacional para a realização de controles; e estabelecer sistemáticas

para a realização dos controles financeiros e de qualidade do serviço prestado.

No que tange às práticas de gestão adotadas pelas organizações de ensino superior, Dittadi e Souza (2009) constataram que: o planejamento estratégico é adotado formalmente nas IES investigadas, contudo sua elaboração é conduzida pelos principais líderes da instituição; os respondentes concordam quanto à efetiva utilização do planejamento estratégico como instrumento de gestão, porém a concordância quanto ao uso não é total; o orçamento operacional é adotado em 94,40% das instituições pesquisadas, o que indica que tem elevada utilização por esta IES; o nível de cobrança exercido pela direção destas organizações, em relação ao alcance das metas, apesar de inferior ao uso do orçamento, também encontra-se elevado.

Borsato *et al.* (2009) verificaram que, para os diretores da IES pesquisada, a controladoria teve papel fundamental durante o processo de abertura de capital. Isso porque, esta área foi responsável por preparar e validar as informações necessárias para a crítica das demonstrações financeiras; confeccionar o prospecto principal, no sentido de levantar informações quantitativas que constituíram parte deste; buscar outras informações que a auditoria externa julgou relevantes, de forma a adequar as demonstrações financeiras aos padrões exigidos pelo mercado. Além disso, os autores constataram que é de sua competência realizar análises que buscam evitar possíveis erros nas demonstrações financeiras, traduzindo-se em uma melhor imagem da entidade perante seus acionistas, garantindo a clareza e a transparência nos relatórios. Em relação às boas práticas de governança corporativa, que tem sua base na transparência das informações relativas às ações dos gestores na condução dos negócios, a controladoria também teve papel de destaque, visto que, sua missão é oferecer condições e subsídios para a realização do processo de gestão.

No cenário internacional selecionou-se 2 (dois) artigos. O estudo de Merzuki e Latif (2009) constatou que nas IES os sistemas de informação devem subsidiar os usuários em todos os níveis organizacionais. Mediante o suporte informacional que atenda as especificidades das IES, é possível realizar tarefas e tomar decisões tanto no âmbito acadêmico como no administrativo. Os autores verificaram que o gerenciamento adequado destes sistemas possibilita o aprimoramento dos processos desenvolvidos por estas entidades.

A pesquisa de Luhanga (2010) descreveu o processo de implantação do planejamento estratégico adotado na Universidade de Dar-es-Salaam. O processo de mudança iniciou com a atribuição dos

cargos de liderança de nível superior às pessoas da academia. Em seguida, foram realizados estudos com a finalidade de identificar os principais problemas da universidade, categorizados nos seguintes itens: a) aspectos organizacionais; b) financeiros; c) política de governança e procedimentos; d) questões de infra-estrutura; e) bem-estar do estudante. Após esta etapa, criou-se um comitê para gerenciar o processo de transformação, uma vez que a liderança era fraca e havia pouca participação dos colaboradores. Portanto, as primeiras atividades do processo de implementação do planejamento estratégico consistiram em: i) criar um banco de dados com informações sobre a universidade; ii) elaborar um projeto de planejamento estratégico e submetê-lo ao amplo debate com todos os interessados. Desde a criação planejamento estratégico ocorre a discussão anual deste instrumento.

O Quadro 10 apresenta a síntese dos estudos realizados no âmbito nacional e internacional sobre o tema.

Autores	Título	Objetivo	Resultados Encontrados
Souza; Ott (2003)	Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: reflexões sobre o enfoque de gestão descentralizada e da controladoria	Evidenciar que as transformações ocorridas nas atividades desenvolvidas pelas organizações particulares de ensino superior provocam a necessidade de um repensar sobre a arquitetura e configuração das estruturas de gestão e dos instrumentos de controle operacional e avaliação de desempenho.	O estudo evidenciou a necessidade das IES adotarem uma estrutura organizacional caracterizada pela gestão descentralizada. Sugere a criação de uma unidade organizacional de controladoria, para auxiliar a condução dos processos de gestão e contribuir no cumprimento da missão da organização.
Colenci Jr.; Panzeri; Barbosa (2004)	O planejamento estratégico das instituições de ensino superior a partir de referenciais competentes	Apresentar contribuição ao processo de gestão das instituições de ensino superior, mediante o entendimento e aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> - BSC, apoiado pelos critérios do Prêmio Nacional de Qualidade – PNQ.	Nesta pesquisa verificou-se que a utilização combinada do BSC e dos fundamentos do PNQ como ferramenta de gestão estratégica, possibilita à IES vencer os desafios que está sujeita. Este processo mais transparente permite a divulgação do desempenho da organização, frente aos objetivos e metas estabelecidos.
Meyer Jr. (2005)	Planejamento universitário: ato racional, político ou simbólico – um estudo de universidades brasileiras	Analisar o planejamento praticado nas universidades brasileiras, examinando-o sob a ótica das dimensões racional, política e	Observou-se, com a realização deste estudo, que o planejamento praticado nas instituições de ensino superior pesquisadas é um processo

Continua

Conclusão

		<p>simbólica identificadas na literatura.</p>	<p>fragmentado, assistemático e caracterizado por abordagens incrementais e ações dirigidas a situações circunstanciais. Nesse processo suas dimensões racional, política e simbólica se mesclam de acordo com a realidade de cada universidade.</p>
<p>Muraro; Souza; Diehl (2007)</p>	<p>Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração de resultados por unidade de negócios</p>	<p>Propor um conjunto de relatórios gerenciais que viabilize o controle do resultado econômico por unidade de negócios para uma instituição privada de ensino superior.</p>	<p>Este estudo evidenciou a importância da contabilidade e da controladoria como órgãos fornecedores de dados e informações úteis aos gestores, para auxiliar no processo decisório. Contudo, observou-se na IES em estudo uma distorção das informações sobre os resultados em decorrência da adoção de um critério inadequado de rateio dos custos institucionais. Além disso, a atual estrutura de relatórios não possibilita a comparação com outros períodos e não contém variações percentuais pertinentes aos custos e despesas. Assim, foram desenvolvidos modelos de relatórios</p>

Continua

Conclusão			gerenciais, com uma metodologia mais apropriada de mensurar e evidenciar o resultado econômico gerado pelas diversas áreas desta instituição.
Silva; Beuren; Silveira (2007)	Análise da concorrência entre as instituições de ensino superior do Vale do Itajaí-SC	Verificar como se caracteriza a concorrência entre as instituições de ensino superior estabelecidas no Vale do Itajaí/SC.	De acordo com esta pesquisa, constatou-se que a análise das informações sobre a concorrência permite verificar o posicionamento no mercado, bem como medir o seu desempenho, mesmo que se considere as IES como entidades complexas, uma vez que desenvolvem as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Porém, tais análises precisam do suporte de outros instrumentos de gestão, como o planejamento estratégico.
Rebechi (2007)	O planejamento estratégico nas instituições de ensino superior dos cursos de administração do Estado de São Paulo	Identificar se as IES dos cursos de administração do Estado de São Paulo estão utilizando o planejamento estratégico formal, como um dos mecanismos de gerenciamento organizacional.	Os resultados desta pesquisa indicam que as instituições de ensino superior ainda não estão totalmente preparadas para lidarem com o processo de planejamento estratégico.

Continua

<p>Conclusão</p> <p>Barreto; Barreto; Barreto (2008)</p>	<p>Controladoria em instituições de ensino superior</p>	<p>Refletir a estruturação da controladoria em instituições de ensino superior, analisando a forma como ela pode contribuir para a prestação de um serviço educacional de qualidade.</p>	<p>A principal contribuição deste estudo consiste em evidenciar que os gestores, das IES que participaram da pesquisa, reconhecem a importância gerencial da controladoria, apesar de não possuírem esta unidade administrativa em suas estruturas organizacionais. Além disso, estes dirigentes admitem que estão em busca de maior qualificação sobre o assunto, com vistas a criar sistemáticas internas que, mediante a atuação da controladoria, possam alcançar melhor posição frente à concorrência.</p>
<p>Dittadi; Souza (2009)</p>	<p>Práticas de gestão adotadas em instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina</p>	<p>Investigar a utilização de práticas de gestão em instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina.</p>	<p>A pesquisa evidenciou que as instituições particulares em sentido estrito, de maneira geral, apresentam melhor posicionamento do que as comunitárias, confessionais e filantrópicas no que se refere à adoção das práticas de gestão, apesar de não haver diferenças extremamente relevantes entre elas.</p>

Continua

Conclusão	
Borsato <i>et al.</i> (2009)	<p>A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior</p>
Merzuki; Latif (2009)	<p>Information Management (IM) for Academic Staff Advancement Programme in Higher Institutions</p>
	<p>Avaliar a influência da área de controladoria, como provedora do suporte informacional à gestão empresarial, no processo de abertura de capital de uma instituição de ensino superior privada.</p>
	<p>Evidenciar a necessidade das instituições de ensino superior em dispor de um sistema de informação que atenda todos os níveis gerenciais, mediante a disponibilização de informações relevantes, e possibilite suporte adequado a execução das diversas atividades institucionais.</p>
Constatou-se, também, a participação do coordenador de curso no processo de gestão é muito restrita.	Os resultados obtidos com a pesquisa permitem concluir que a controladoria contribuiu para o processo de abertura de capital, por reunir, validar e divulgar todas as informações que dão suporte a tomada de decisão por parte dos dirigentes da empresa, promovendo a transparência da companhia.
	Com este estudo conclui-se que o gerenciamento dos sistemas de informação não consiste apenas na criação de registros eletrônicos ou na aquisição de software. Este processo aborda questões relacionadas ao conhecimento em lidar com os programas, melhorias na qualidade da informação, disponibilização de informações essenciais e oportunas, que atendam as necessidades dos

Continua

Conclusão			mais diferentes usuários e contribuem para a qualidade de suas decisões.
Luhanga (2010)	Strategic Planning of Higher Education Institutions in Africa: A Case Study of the University of Dar-es-Salaam	Destacar as questões-chave na transformação da Universidade de Dar-es-Salaam, mediante a adoção de planejamento estratégico.	As transformações que ocorreram na Universidade de Dar-es-Salaam, por meio da implantação do planejamento estratégico, apresentam lições que podem contribuir com o processo de gestão de outras instituições de ensino. Dentre as quais destacam-se: a necessidade do comprometimento da liderança e o apoio do Conselho Universitário. Apesar das conquistas, ainda existem muitos desafios relacionados à crescente demanda por educação <i>versus</i> a diminuição dos recursos do governo, falta de espaço físico e demanda por qualidade.

Quadro 10: Estudos anteriores relacionados à gestão universitária

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que são poucos os estudos realizados sobre o tema que tratam dos processos gerenciais em organizações de ensino superior, principalmente, que envolvem a controladoria. No entanto, pode-se perceber que as investigações inerentes as práticas administrativas, tais como planejamento estratégico, avaliação de desempenho e sistemas de relatórios gerenciais, constataram que o uso destes instrumentos gerenciais ainda é incipiente nestas entidades.

Verifica-se, também, que algumas destas pesquisas sugerem a implantação de instrumentos como o BSC, propõem modelos de relatórios gerenciais e sugerem configuração da controladoria para estas instituições. Isto indica a necessidade de realizar mais estudos desta natureza, no intuito de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão universitária. Desta forma, a presente pesquisa corrobora com os anteriores, uma vez que se pretende descrever e analisar os processos gerenciais de uma IES e apresentar os fundamentos necessários para a estruturação de uma controladoria para este tipo de organização.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, inicialmente, descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados. Por último, destacam-se as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, pois segundo Gil (1999), consiste em descrever as características de determinada população ou fenômeno, como também estabelecer relações entre variáveis. Desta forma, esta pesquisa descreve como são desenvolvidos os processos gerenciais de uma Instituição de Ensino Superior e os aspectos necessários à estruturação de uma unidade organizacional de controladoria para esta entidade.

No que se refere à análise dos dados utiliza-se abordagem qualitativa. Para Richardson (1999), os estudos que usam esta metodologia podem descrever a complexidade de um problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais. Assim, os dados obtidos junto aos principais gestores da IES objeto de estudo, foram analisados de forma qualitativa e nortearam a elaboração do diagnóstico inerente ao processo decisório.

Quanto aos procedimentos, efetua-se um estudo do tipo levantamento, devido ao uso de questionário para coleta dos dados, e uma pesquisa documental com base no Plano de Desenvolvimento Institucional- PDI, que foi disponibilizado pela instituição. Segundo Gil (1999), a pesquisa do tipo levantamento caracteriza-se pela interrogação dos indivíduos cujo comportamento se deseja conhecer. A documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser retrabalhados conforme os objetivos do estudo.

Além disso, emprega-se a metodologia reflexiva. De acordo com Vergara (2010), esta metodologia caracteriza-se pela interpretação dos dados empíricos coletados, reflexão crítica, confronto dos resultados com as teorias que deram suporte a investigação, formulação de conclusões e relatório da pesquisa. Possibilita, assim, a compreensão com maior profundidade da complexidade dos fenômenos.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para efetuar o diagnóstico do processo de gestão da instituição em estudo aplicou-se um questionário, com questões abertas e fechadas. Este instrumento de coleta de dados está dividido em duas partes, sendo que a primeira é composta por 7 (sete) questões que buscam identificar o perfil dos gestores da IES. A segunda refere-se à investigação de como são desenvolvidos os processos gerenciais e apresenta 33 (trinta e três) questões subdivididas em cinco seções, que contemplam as atividades de planejamento (8), orçamento (5), controle (6), sistemas de informações (7) e gestão de pessoas (7) (APÊNDICE I).

A amostra foi de caráter intencional, pois investigou-se dois grupos de gestores, categorizados em: i) gestores vinculados à alta administração; e ii) gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à Pró-Reitoria de Administração e Finanças (PROAF). O primeiro grupo é constituído pelos principais gestores da universidade, os quais exercem a função de presidente nos órgãos colegiados superiores (Conselho Universitário – CONSU e Câmaras de Ensino de Graduação, de Administração e Finanças e de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão) e da administração básica (Colegiados das Unidades Acadêmicas). O Quadro 11 apresenta os gestores classificados nesta categoria.

Órgãos Colegiados		Gestor/Presidente do Colegiado
Administração superior	Conselho Universitário - CONSU	Reitor/Vice-Reitor
	Câmara de Ensino de Graduação	Pró-reitora de Ensino de Graduação
	Câmara de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão	Pró-reitor de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão
	Câmara de Administração e Finanças	Pró-reitor de Administração e Finanças

Continua

Conclusão

Administração básica	Colegiado da UNA das Ciências da Saúde (SAU)	Diretora da UNA SAU
	Colegiado da UNA das Ciências Sociais Aplicadas (CSA)	Diretora da UNA CSA
	Colegiado da UNA das Ciências, Engenharias e Tecnologias (CET)	Diretora da UNA das CET
	Colegiado da UNA das Humanidades, Ciências e Educação (HCE)	Diretora da UNA HCE

Quadro 11: Gestores vinculados à alta administração

Foi incluído nesta categoria o vice-reitor, tendo em vista que uma das atribuições estabelecidas no Regulamento e Estatuto da universidade para este cargo consiste em substituir o reitor em suas ausências e impedimentos. Observa-se que os dirigentes classificados no grupo “gestores vinculados à alta administração” desempenham as funções de reitor, vice-reitor, pró-reitores e diretores das unidades acadêmicas, totalizando 9 (nove) pesquisados.

Destaca-se que os presidentes dos colegiados de curso, ou seja, os coordenadores de curso foram excluídos da amostra, uma vez que as atribuições deste órgão da administração básica referem-se, sobretudo, ao desenvolvimento do processo de ensino e aprendizagem.

Como neste trabalho a análise do processo decisório tem foco na gestão econômica e financeira da IES, optou-se por pesquisar os gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à Pró-Reitoria Administração e Finanças, os quais compõem o segundo grupo. Assim, no período de setembro a outubro de 2010, o instrumento de coleta de dados foi encaminhado, via *e-mail*, aos gestores das seguintes áreas: finanças e contabilidade, apoio logístico, desenvolvimento humano, tecnologia da informação, projetos arquitetônicos e urbanismo, e *marketing*. Além destas áreas, investigou-se os responsáveis pela CPDI (Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional), Tesouraria e CENTAC - Central de Atendimento ao Acadêmico (setor que entre outras atribuições efetua a negociação de débitos com os acadêmicos), totalizando 9 (nove) pesquisados.

Nos meses de novembro e dezembro de 2010, o questionário foi encaminhado, via *e-mail*, aos gestores vinculados à alta administração. Dos 18 (dezoito) questionários direcionados aos dois grupos de gestores obteve-se 17 (dezesete) respostas, conforme mostra o Quadro 12.

Categoria	Gestor	Quantidade de Respostas
Gestores vinculados a alta administração	Reitor	1
	Vice-Reitor	1
	Pró-Reitores	3
	Diretoras de Unidade Acadêmica (UNA)	3
Subtotal		8
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	Analista financeiro	1
	Supervisora do apoio logístico	1
	Gerente de desenvolvimento humano	1
	Gerente da tecnologia da informação	1
	Coordenador do setor de projetos arquitetônicos e urbanismo	1
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	Coordenadora de <i>Marketing</i>	1
	Coordenadora da CPDI (Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional)	1
	Tesoureiro	1
	Supervisora da Central de Atendimento ao Acadêmico - CENTAC	1
Subtotal		9
Total		17

Quadro 12: Quantidade de questionários respondidos por categoria de gestores

Nota-se que da categoria dos gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à PROAF obteve-se 100% de respostas. Enquanto que dos 9 (nove) questionários enviados aos gestores vinculados à alta administração conseguiu-se 8 (oito) respostas. Isto porque apenas uma

diretora de UNA, não pode respondê-lo devido à indisponibilidade de tempo.

Com base nos resultados da pesquisa do tipo levantamento, da análise documental do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI e do uso da metodologia reflexiva elaborou-se proposta de estruturação de uma de controladoria para a universidade pesquisada. Para finalizar o estudo, foram apresentadas as etapas necessárias para implementação desta unidade organizacional.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa foi realizada em uma Instituição de Ensino Superior privada, de caráter comunitário. Assim, os resultados obtidos não poderão ser generalizados, limitando-se à entidade analisada.

Contudo, o estudo é válido, pois permite reflexão por parte das IES, em relação ao processo de gestão e sobre a proposta de inserção de uma controladoria. Esta unidade organizacional pode auxiliar instituições desta natureza na condução tanto das atividades acadêmicas como das administrativas, além de fortalecer, sobretudo, os processos de planejamento e controle, e propiciar melhorias no suporte informacional.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, primeiramente, apresentam-se os aspectos inerentes à instituição objeto de estudo, tais como: caracterização, descrição da estrutura administrativa e organizacional, perfil dos gestores e percepção destes em relação aos processos gerenciais.

Na sequência, faz-se uma análise do processo de gestão desta universidade, a qual considera o perfil dos gestores, bem como a sistemática de desenvolvimento das atividades de planejamento, controle, sistemas de informações e gestão de pessoas.

Por último, expõe-se a proposta de estruturação de uma unidade organizacional de controladoria para esta entidade e descrevem-se as etapas necessárias para sua implementação.

4.1 ASPECTOS PERTINENTES A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E ORGANIZACIONAL DA INSTITUIÇÃO

4.1.1 Caracterização da IES

A Instituição de Ensino Superior pesquisada está localizada no extremo sul do Estado de Santa Catarina e interage com as seguintes microrregiões: Associação dos Municípios da Região de Laguna (AMUREL), Associação dos Municípios da Região Carbonífera (AMREC) e Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense (AMESC).

Trata-se de uma universidade com caráter comunitário, pois surgiu devido a mobilização social de um grupo formado por pessoas físicas e jurídicas, cooperativas de pais, professores e alunos, que buscavam coletivamente pelo atendimento às necessidades regionais em relação ao ensino superior. Este processo de movimentação comunitária regional resultou na criação de uma Fundação com personalidade jurídica própria e com autonomia financeira, administrativa e disciplinar, instituída pelo Poder Público Municipal, mediante a Lei Municipal n. 697, de 22 de junho de 1968.

No início das atividades foram instituídas quatro escolas de ensino superior. Posteriormente, em virtude do desencadeamento do

processo de transformação em universidade, estas escolas integraram-se mediante a unificação regimental e constituíram uma união de faculdades. Em 1997, foi aprovada a transformação desta união de faculdades em universidade, permanecendo a Fundação criada em 1968 como sua mantenedora.

Atualmente esta IES é mantida por uma fundação, composta por representantes da comunidade, tem personalidade jurídica de direito privado, com fins filantrópicos e não-lucrativos. Possui, aproximadamente, 11.000 alunos, distribuídos entre os cursos de graduação e tecnológicos nas diversas áreas de conhecimento, pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu* (mestrado e doutorado), além do ensino básico. O quadro de colaboradores é composto por 566 professores e 767 funcionários.

4.1.2 Descrição da Estrutura Administrativa e Organizacional da IES

A IES possui autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e disciplinar, definidos pela legislação da área educacional, estatuto da entidade mantenedora e por seus Estatuto e Regimento Geral.

Em 2007, concomitante ao processo de aprovação dos atuais Estatuto e Regimento Geral, ocorreu uma reestruturação administrativa e organizacional, com a finalidade de aperfeiçoar o desenvolvimento de suas atividades e, principalmente, fortalecer o envolvimento da comunidade acadêmica nas decisões colegiadas foram criadas as Unidades Acadêmicas (UNAs). Sendo assim, uma das ações da reforma acadêmico administrativa consistiu na distribuição dos cursos e professores em quatro UNAs, que são: Ciências da Saúde (SAU); Ciências, Engenharias e Tecnologias (CET); Ciências Sociais Aplicadas (CSA); e Humanidades, Ciências e Educação (HCE).

Destaca-se que a administração da instituição passou a ser exercida por dois tipos de órgãos: os órgãos colegiados e os órgãos executivos, nas instâncias de decisão superior e básica. Para melhor entendimento, a Figura 3 expõe o organograma da universidade pesquisada e, na sequência, descreve-se sua estrutura administrativa e organizacional.

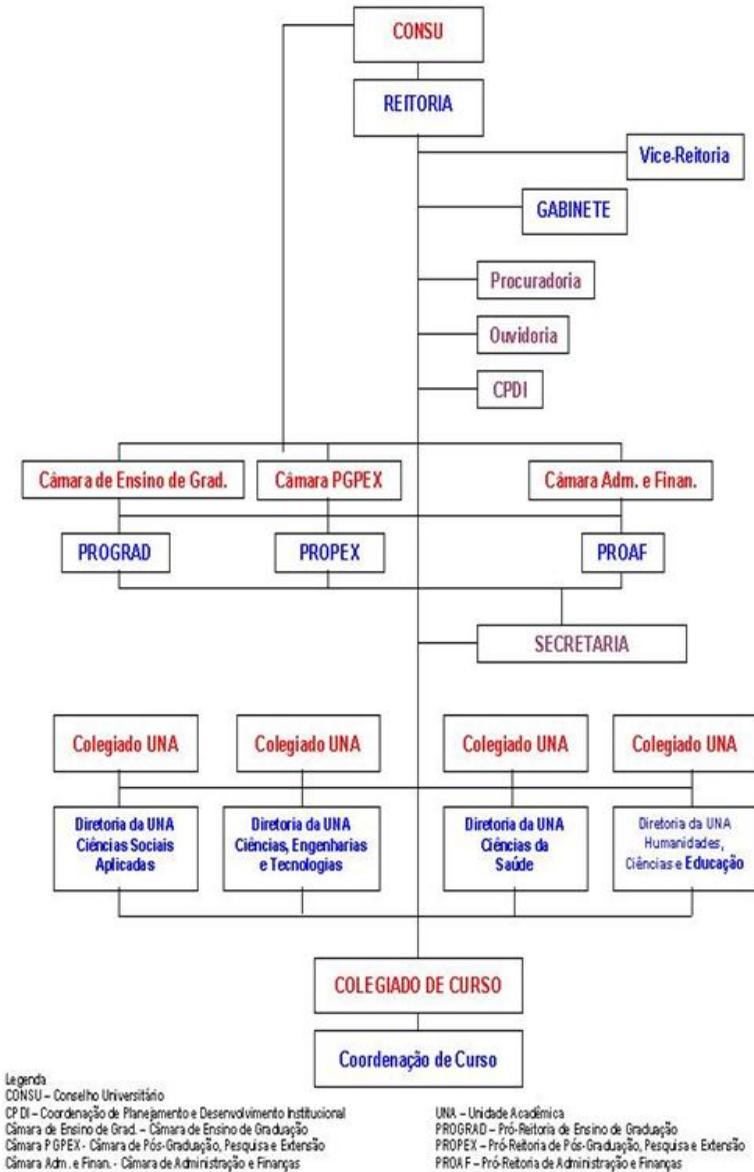


Figura 3: Organograma da IES

Fonte: Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da IES 2009-2013.

No que tange a administração superior, os órgãos executivos são formados pela Reitoria e Pró-Reitorias de Ensino de Graduação; de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão; e de Administração e Finanças. A Reitoria é o órgão executivo máximo da IES, de caráter técnico, deliberativo, consultivo, normativo, de supervisão e recursal. É composta pelo reitor; vice-reitor; e pelos pró-reitores de Ensino de Graduação, de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão, e de Administração e Finanças.

Os órgãos colegiados superiores são constituídos pelo Conselho Universitário (CONSU) e Câmaras de Ensino de Graduação, de Administração e Finanças e de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão. O Conselho Universitário é o órgão colegiado legislativo máximo da IES, de caráter político deliberativo, consultivo, normativo, de supervisão e recursal máximo em assuntos acadêmicos, administrativos e de políticas institucionais.

Por sua vez, as Câmaras de Ensino de Graduação, de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão, e de Administração e Finanças são órgãos colegiados legislativos, de caráter técnico, deliberativo, consultivo, normativo, de supervisão e recursal. O Quadro 13 demonstra a composição dos órgãos colegiados superiores.

Órgãos Colegiados	Composição
Conselho Universitário (CONSU)	Reitor, como presidente; vice-reitor; pró-reitores; diretores das UNAs; três coordenadores de cursos de graduação por UNA e um de pós-graduação; representantes do corpo docente, discente, técnico-administrativo e da fundação mantenedora; representantes das associações dos municípios da região; e representante da prefeitura do município onde está inserida.
Câmara de Ensino de Graduação	Pró-reitor de Ensino de Graduação, como presidente; diretores das UNAs; coordenadores de ensino das UNAs; dois coordenadores de curso de graduação por unidade acadêmica; professores representantes das UNAs; representantes discentes do corpo técnico-administrativo; e o responsável pelo setor de atendimento ao estudante.

Continua

Conclusão

Câmara de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão	Pró-reitor de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão, como presidente; diretores das UNAs; pessoa responsável pelo parque científico e tecnológico; coordenadores de pós-graduação e pesquisa das UNAs; coordenadores de extensão das UNAs; dois coordenadores de curso de graduação das UNAs; um coordenador de curso de pós-graduação por UNA; um professor representante por UNA; um professor representante dos grupos de pesquisa; um professor representante dos programas institucionais de extensão e assuntos comunitários; representantes discentes e do corpo-técnico.
Câmara de Administração e Finanças	Pró-reitor de Administração e Finanças, como presidente; demais pró-reitores; diretores das UNAs; coordenador de planejamento e desenvolvimento institucional; responsáveis pelos departamentos subordinados à Pró-Reitoria Administrativa; professor representante por UNA; representantes do corpo discente e do corpo técnico-administrativo; e representante de coordenadores de curso de graduação por UNA.

Quadro 13: Composição dos órgãos colegiados superiores

Fonte: Estatuto e Regimento da IES.

Em relação à administração básica, destaca-se que é constituída pelos Colegiados das Unidades Acadêmicas, Diretorias das Unidades Acadêmicas, Colegiados de Cursos e Coordenação de Cursos. A unidade acadêmica é a instância institucional básica que congrega e distribui docentes para a atuação integrada nas dimensões do ensino, da pesquisa e da extensão, em determinadas áreas de conhecimentos e/ou campos de formação acadêmico-profissional. Esta subordina-se as pró-reitorias, com atribuições normativas de administração e coordenação, de acordo com as políticas e diretrizes institucionais emanadas dos órgãos superiores e estabelecidas nos ordenamentos da instituição.

Cada colegiado de UNA é composto pelo respectivo diretor da unidade, como presidente; coordenadores de cursos de graduação, seqüenciais e de pós-graduação da UNA; coordenadores de ensino, de pós-graduação e pesquisa e de extensão da UNA; docente representante dos programas de pós-graduação da UNA; docente representante dos grupos de pesquisa da UNA; docente representante dos programas de

extensão da UNA; representantes dos docentes de graduação, dos discentes e do corpo técnico-administrativo.

Os Colegiados de Cursos de Graduação e Sequenciais, instância legislativa operacional, têm caráter deliberativo, normativo, consultivo, de supervisão e recursal, no âmbito de sua competência. São formados pelo coordenador do curso, como presidente; docentes que ministram disciplinas no curso; e representantes do corpo discente.

As diretorias das unidades acadêmicas consistem em um órgão executivo da administração básica, de caráter técnico, deliberativo, consultivo, normativo e de supervisão da unidade. Enquanto que a coordenação dos cursos de graduação e sequenciais e de pós-graduação *stricto sensu*, subordinada à respectiva Diretoria de Unidade Acadêmica, é o órgão executivo de caráter técnico, deliberativo, consultivo, normativo e de supervisão que responde pela coordenação executiva do curso.

Após caracterizar a instituição em estudo e descrever sua estrutura administrativa e organizacional, apresenta-se o perfil dos gestores e a percepção destes em relação às fases integrantes do processo de gestão.

4.1.3 Perfil dos Gestores

Em relação ao perfil dos gestores, buscou-se investigar: o tempo de atuação destes profissionais na instituição e no cargo que ocupam; formação acadêmica; experiência na área administrativa; se realizam outras funções concomitantes ao cargo de gestor; e se o tempo dedicado a função de gestor é suficiente para o desenvolvimento das atividades que esta requer.

A Tabela 1 revela o tempo de atuação dos gestores investigados nesta universidade.

Tabela 1 – Tempo de atuação dos gestores na instituição

Tempo de atuação na instituição	Quantidade de gestores	%
De 1 a 5 anos	3	18
De 6 a 10 anos	4	24
De 11 a 15 anos	7	41
De 16 a 20 anos	1	6
Mais de 20 anos	2	12
Total	17	100

Observa-se que dos 17 (dezesete) gestores pesquisados 14 (catorze) trabalham nesta entidade há mais de cinco anos, o que pode ser considerado como um fator positivo para o processo decisório. O tempo maior de atuação na mesma organização possibilita obter conhecimento mais aprofundado em relação às atividades desenvolvidas e, conseqüentemente, contribuir para o processo de tomada de decisão. No entanto, esta situação também pode ocasionar resistência, por parte destes indivíduos em um processo que exige mudanças. Tal fato requer um trabalho de gestão de pessoas.

Quanto ao tempo de atuação no cargo, a Tabela 2 expõe os resultados.

Tabela 2 – Tempo de atuação dos gestores no cargo/função

Tempo de atuação no cargo	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Menos de 1 ano	-	0	4	50
De 1 a 4 anos	5	56	4	50
De 4 a 8 anos	3	33	-	0
De 8 a 12 anos	-	0	-	0
Mais de 12 anos	1	11	-	0
Total	9	100	8	100

Verifica-se que dos responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à Pró-Reitoria de Administração e Finanças, 5 (cinco) desempenham a atual função de 1 a 4 anos; 3 (três) de 4 a 8 anos; e apenas 1 (um) está no cargo há mais de 12 anos. Dos gestores vinculados a alta administração, 4 (quatro) ocupam o cargo de reitor, vice-reitor e pró-reitores entre 1 a 4 anos; 3 (três) assumiram as diretorias de unidade acadêmica há menos de 1 ano; e 1 (um) atua como pró-reitor também há menos de 1 ano. Nota-se que 100% das funções diretamente relacionadas à alta administração e 56% dos cargos ligados à PROAF, são desempenhados pelo mesmo tempo em que ocorreu o processo de transição da reitoria. Com base nestes dados infere-se que estes cargos são de confiança, tendo em vista que 13 dos gestores pesquisados exercem a função atual há menos de quatro anos.

No que se refere à formação acadêmica, verifica-se que dos gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à PROAF, 6 (seis) possuem especialização, 2 (dois) são mestres e 1 (um) está cursando mestrado. As especializações referem-se a: gerenciamento de banco de dados, *marketing*, gestão financeira, gestão de pessoas, administração de recursos humanos, e, de certo modo, estão adequadas às atividades desempenhadas por estes profissionais. Os mestrados são relacionados às áreas de computação, ciências da linguagem e ciências ambientais, e atendem em parte as funções desenvolvidas pelos gestores. O reitor e vice-reitor possuem doutorado na área que atuam como docentes, ou seja, educação e química, respectivamente. Dos pró-reitores, 1 (um) é doutor e 2 (dois) são mestres; as 3 (três) diretoras de UNA possuem mestrado. A área de formação acadêmica dos demais dirigentes vinculados à alta administração também está relacionada ao desenvolvimento da docência, e referem-se a: bioquímica, educação, gestão de negócios, engenharia da produção, ciências da saúde e engenharias estruturais.

Diante dos resultados, percebe-se que os gestores responsáveis pelas atividades de apoio, como finanças e contabilidade, logística, desenvolvimento humano, tecnologia da informação, *marketing* e outros, são especialistas nas suas respectivas áreas de atuação; enquanto que os gestores da alta administração, que conduzem as atividades fins da universidade, possuem formação acadêmica pertinente às áreas que desempenham como docentes. Destes, apenas um tem mestrado em gestão de negócios.

Buscou-se investigar se estes gestores haviam atuado na área administrativa antes de desenvolver a atual função. Os resultados apontam que, dos 8 (oito) gestores ligados diretamente a alta administração, todos exerceram a função de coordenador ou coordenador adjunto de cursos de graduação. Deste grupo, 2 (dois) passaram anteriormente pela diretoria de UNA, 1 (um) pela coordenação de ensino de UNA, entre outras funções exercidas na instituição.

Dentre os gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF, 1 (um) foi coordenador de curso e de unidade acadêmica; 5 (cinco) desempenharam funções gerenciais em outras organizações; 1 (um) trabalhava anteriormente como auxiliar administrativo nesta IES e 2 (dois) em outras entidades. Infere-se que existem reconhecimento e valorização dos recursos humanos na instituição, uma vez que 58% dos gestores apresentam ascensão profissional nesta universidade.

Constata-se, também, que dos 17 (dezesete) pesquisados, 12 (doze) exercem a função de professor concomitante ao cargo administrativo que desempenham. Sendo que destes, 4 (quatro) estão alocados nos setores subordinados a PROAF e 8 (oito) ocupam os cargos vinculados a alta administração.

Diante disso, foi questionado se o tempo dedicado a função administrativa é suficiente para o desenvolvimento das atividades que esta requer. O Quadro 14 expõe o que os gestores/docentes apontam sobre a indagação acima.

Categoria	Respostas
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	<ul style="list-style-type: none"> - Em parte. O ideal seriam 40 horas, mas com a atividade de docência não é possível; - Não. Há muitas reuniões, as quais nem sempre são objetivas; - O ideal seria que tivéssemos mais tempo, principalmente para planejar/criar. Nossa função acaba sendo muito operacional.
Gestores vinculados a alta administração	<ul style="list-style-type: none"> - Seria necessário período integral; - Parcialmente, pois são muitas reuniões [...] Além disso, temos os maiores cursos da universidade em termos de nº de acadêmicos; - Não. O campo é bastante dinâmico e exige grandes períodos de encontro com outras áreas da universidade, com alguns professores. Além das atividades administrativas, o que dificulta a gerência do tempo em períodos que você tem atividades de ensino, por exemplo; - Embora, com muito esforço, está sendo possível compatibilizar as atribuições, entende-se que não é suficiente. São muitas as atribuições como gestor e pesquisador.

Quadro 14: Respostas dos gestores em relação a conciliação das atividades de docente com as de gestor

Fonte: Dados da pesquisa

Os demais dirigentes, que somam 5 (cinco), afirmam que a carga horária é suficiente. No entanto, destes, 2 (dois) destacam que ocasionalmente algumas atividades demandam mais tempo para serem

cumpridas; e 2 (dois) admitem realizar trabalhos em horários extras ou finais de semana. Observa-se que para a maioria dos gestores que lecionam o tempo para desempenhar as atribuições administrativas juntamente com as relacionadas ao ensino e pesquisa não é suficiente. Além disso, o excesso de reuniões é um fator que, muitas vezes, pode dificultar a realização do trabalho de gestor dentro dos prazos previstos.

4.1.4 Processos Gerenciais

Neste tópico realiza-se a descrição dos processos gerenciais da IES pesquisada, com ênfase no planejamento estratégico e operacional (orçamento), controle, sistema de informações e gestão de pessoas.

4.1.4.1 Planejamento

Todos os pesquisados tem conhecimento que a Universidade possui planejamento estratégico. Entretanto, 2 (dois) dos questionados não participaram do processo de sua elaboração, tendo em vista os setores que atuam, que são: apoio logístico e tesouraria.

A Tabela 3 demonstra a percepção dos gestores em relação à definição e divulgação da missão e visão da IES.

Tabela 3 – Definição e divulgação da missão e visão

	Definição com clareza da missão e visão		Ampla divulgação da missão e visão	
	Quantidade de gestores	%	Quantidade de gestores	%
Sim/Constantemente	11	65	7	41
Sempre que possível	5	29	8	47
Às vezes	1	6	2	12
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	-	0	-	0
Total	17	100	17	100

Os resultados indicam que para 11 (onze) dos gestores pesquisados a missão e visão foram definidas com clareza e 5 (cinco) assinalaram a alternativa sempre que possível. Quanto a ampla divulgação da missão e visão da IES, percebe-se que para 7 (sete) isso

ocorre constantemente e para 8 (oito) sempre que possível. No entanto, quando questionados sobre a forma de divulgação da missão e visão, todos responderam que é realizada por meio da exposição de *banners* nos eventos promovidos pela universidade, quadros afixados nos vários ambientes, nos documentos institucionais, no portal, no texto dos mestres de cerimônias, entre outras. Nota-se que a missão e visão desta instituição foram definidas com clareza e sua divulgação ocorre efetivamente.

No que se refere ao conhecimento dos gestores em relação aos principais objetivos descritos no planejamento estratégico da universidade, verifica-se que apenas 2 (dois) responderam de forma negativa, sendo que um não participou da elaboração do planejamento estratégico. Contudo, 16 (dezesseis) pesquisados responderam positivamente quando indagados se a missão, visão e os objetivos estratégicos estão coerentes com a realidade da instituição. Isto demonstra que os gestores possuem conhecimento dos objetivos desejados pela IES. O Quadro 15 evidencia essas respostas:

Categoria	Respostas
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	<ul style="list-style-type: none"> - Sim, pois foram construídos com ampla discussão e participação e sob todos os pontos de vista; - Sim, porque a instituição procura realizar as suas ações (um exemplo é a criação de cursos novos), sempre dentro desta linha, até porque se o planejamento estratégico existe é para ser seguido e cumprido dentro das possibilidades; - Sim. Porque foram definidos coletivamente e estão ancorados na missão e visão da universidade; - Sim, pois enfatizam questões de sustentabilidade e ambiente; - Sim, porque foram elaborados de forma participativa, com a contribuição dos gestores envolvidos nos vários projetos da universidade; - Acredito que sim, mesmo não tendo participado efetivamente do processo de desenvolvimento, mas pelo crescimento e performance da Instituição; - Acredito que estão coerentes porque foram elaborados de forma participativa, com a contribuição dos gestores envolvidos nos vários projetos da Universidade; - Sim, porque é possível visualizar na prática institucional a busca constante pelo cumprimento de sua missão.

Continua

Conclusão

<p>Gestores vinculados a alta administração</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Sim; - As discussões realizadas apontaram que sim; - Sim, pois a universidade prima pela qualidade do ensino, da pesquisa e da extensão e ao mesmo tempo pela qualidade de vida de seus colaboradores, acadêmicos e comunidades locais e isso é contemplado no PDI da instituição; - Sim, porque esclarece o que a universidade deseja ser e para onde quer ir; - Acredito que sim, pois nossas ações são coerentes com a missão; - Penso que sim, uma vez que são definidos coletivamente e revisados anualmente; - Sim. Em função de estarem coerentes com uma instituição de ensino superior; - Sim, porque foram definidos coletivamente levando em consideração a realidade local, regional, nacional e internacional, bem como as necessidades e possibilidades de desenvolvimento.
---	--

Quadro 15: Respostas dos gestores em relação a coerência da missão, visão e dos objetivos estratégicos com a realidade da instituição

Fonte: Dados da pesquisa

Somente um gestor assinalou a alternativa parcialmente nesta questão, pois segundo este pesquisado “ainda não conseguimos transformar em atitudes a proposta de ambos, embora estejamos caminhando orientados pelos mesmos”. Com base nisto, infere-se que a missão, visão e objetivos estão em sintonia com a realidade desta IES e foram definidos coletivamente. É possível observar que os gestores conhecem o planejamento estratégico da instituição e compreendem a função deste instrumento de gestão.

Quando interrogados se os planos operacionais das áreas que gerenciam estão alinhados com os objetivos estratégicos da IES, verifica-se que somente 4 (quatro) responderam que sim, 12 (doze) sempre que possível e 1 (um) às vezes. Destaca-se que os quatro gestores que responderam de forma afirmativa são responsáveis pelas áreas de ensino de graduação; pós-graduação, pesquisa e extensão; desenvolvimento humano; e o próprio setor de Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (CPDI). Os resultados apontam que apesar dos objetivos estratégicos estarem definidos

adequadamente, não ocorre alinhamento efetivo com os planos operacionais de todas as áreas da entidade, o que pode comprometer a realização destes.

Foi questionado aos gestores se a IES adota orçamento, e todos responderam que sim. Isso indica que eles têm informação do uso deste instrumento de gestão. Contudo, percebe-se divergência no entendimento destes profissionais em relação às peças orçamentárias utilizadas na entidade. Além disso, constata-se que esta instituição de ensino não elabora a demonstração do resultado do exercício e balanço patrimonial projetados. Isto demonstra que o sistema orçamentário vigente precisa ser aprimorado.

Na questão que buscou verificar se o orçamento é efetivamente utilizado como suporte para a gestão econômica e financeira, 12 (doze) dos gestores pesquisados responderam de forma afirmativa e 5 (cinco) assinalaram a alternativa sempre que possível. Porém, a Tabela 4 elucida que nem todos os dirigentes possuem conhecimento sobre as metas orçamentárias para a área que está sob sua responsabilidade.

Tabela 4 – Conhecimento dos gestores sobre as metas orçamentárias

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	3	33	6	75
Sempre que possível	4	44	2	25
Às vezes	-	0	-	0
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	2	22	-	0
Total	9	100	8	100

Nota-se que, do grupo de gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF, somente 3 (três) afirmaram que tem constante conhecimento das metas orçamentárias inerentes às áreas de atuação, equivalendo a 33%; 4 (quatro) responderam sempre que possível e 2 (dois) desconhecem. Em contrapartida, do grupo de dirigentes vinculados a alta administração 6 (seis) assinalaram a

alternativa constantemente, correspondendo a 75%; e 2 (dois) sempre que possível. Os resultados apontam que os gestores dos setores que desenvolvem as atividades operacionais, de modo geral, não possuem conhecimento das metas inerentes as suas áreas de responsabilidade. Enquanto, que para os gestores da alta administração estas são mais clarificadas. Isto indica que as metas orçamentárias não estão definidas formalmente para todas as áreas da instituição.

Questionou-se, também, se existem na universidade outros instrumentos de gestão além do planejamento estratégico e do orçamento. Onze respondentes afirmam que desconhecem, 2 (dois) responderam que não e 4 (quatro) destacam: o fluxo de caixa e estudo da viabilidade econômica de novos projetos; balanço social; avaliação institucional, de clima organizacional, dados da ouvidoria e do setor de *marketing*; Projeto Político Pedagógico da Instituição (PPI) e Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). Infere-se, que os gestores, de modo geral, não utilizam outros instrumentos gerenciais que auxiliem no processo de tomada de decisão, ou por desconhecimento ou porque a IES não adota outras práticas gerenciais.

4.1.4.2 Controle

No que tange as formas de controle utilizadas na IES para verificar se os objetivos estratégicos e metas operacionais estão sendo alcançados, constata-se que para 6 (seis) dos gestores pesquisados este processo ocorre por meio de reuniões. Destes, 2 (dois) responderam que esta verificação é realizada, também, mediante a avaliação institucional. Os demais citam como formas de controle: o fluxo de caixa e orçamento; acompanhamento do que foi estabelecido com o executado; análise de relatórios; e cumprimento dos planos de ação estabelecidos pela CPDI. Observa-se que 5 (cinco) desconhecem; 1 (um) respondeu que os sistemas de controle utilizados atualmente na instituição não são suficientes; e 1 (um) não participa deste processo.

Quando indagados sobre a periodicidade desta verificação as respostas divergem, conforme revela a Tabela 5.

Tabela 5 – Periodicidade do acompanhamento dos objetivos estratégicos e metas operacionais

	Quantidade de gestores	%
Mensal	2	12
Trimestral	-	0
Semestral	6	35
Anual	2	12
Desconhece	7	41
Total	17	100

Para 2 (dois) dos gestores pesquisados o processo de acompanhamento dos objetivos estratégicos e das metas operacionais acontece mensalmente, 6 (seis) responderam que ocorre semestralmente, 2 (dois) anualmente e 7 (sete) desconhecem. Infere-se com base nestes resultados que na IES não existem sistemas de controles formalizados, pois o entendimento dos gestores neste aspecto não é uniforme, ou seja, não têm conhecimento das formas de controles adotadas na universidade.

Além disso, questionou-se como estes gestores fazem para averiguar se os planos específicos de sua área de responsabilidade estão sendo cumpridos. O Quadro 16 expõe as formas de controles adotadas pelos dirigentes pesquisados.

Categoria	Quantidade de Gestores	Formas de Controle
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	1	Utiliza <i>software</i> de gerenciamento de projetos;
	2	Efetuem o acompanhamento mediante o cumprimento das tarefas descritas no plano de ação;
	4	Acompanham a realização das tarefas do setor dentro nos prazos previstos;
	2	Não responderam esta questão.

Continua

Conclusão

Gestores vinculados a alta administração	4	Realizam o monitoramento dos planos por meio de reuniões;
	2	Pelo acompanhamento das metas alcançadas;
	1	Verifica mensalmente o plano de ação;
	1	Destaca que existe ausência de controle.

Quadro 16: Formas de controles adotadas pelos gestores para acompanhar o cumprimento dos planos operacionais

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados demonstram que não existe padronização do controle para verificar se as áreas estão alcançando suas metas, pois cada gestor efetua este processo do modo que entende ser melhor. No que se refere ao nível de cobrança da administração superior sobre os gestores quanto ao alcance das metas estabelecidas, a Tabela 6 expõe os seguintes resultados.

Tabela 6 – Nível de cobrança da administração sobre o alcance das metas estabelecidas

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Altíssimo	-	0	-	0
Alto	2	22	5	63
Moderado	5	56	3	38
Baixo	1	11	-	0
Baixíssimo	1	11	-	0
Total	9	100	8	100

Nenhum gestor considera o nível de cobrança altíssimo. Do grupo dos gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF, 2 (dois) dirigentes consideram este nível alto, para 5 (cinco) é moderado, 1 (um) entende que é baixo e 1 (um) baixíssimo. Para 5 (cinco) gestores vinculados diretamente a alta administração o nível de cobrança é alto e para 3 (três) é moderado. Observa-se que a exigência

inerente ao alcance das metas é maior em relação aos gestores ligados a alta administração. Esta situação justifica-se, pois constatou-se anteriormente que, de modo geral, as áreas de apoio não possuem metas formalmente estabelecidas. Assim, os dirigentes destes setores não podem ser cobrados por metas inexistentes.

Para finalizar a investigação sobre as formas de controle, foi indagado se são tomadas ações corretivas durante o desenvolvimento das atividades para alcançar os objetivos propostos. Os resultados são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Desenvolvimento de ações corretivas durante o desenvolvimento das atividades

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	1	11	2	25
Sempre que possível	5	56	4	50
Às vezes	1	11	2	25
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	2	22	-	0
Total	9	100	8	100

Observa-se que somente 3 (três) gestores responderam que constantemente são realizadas ações corretivas para alcançar os objetivos estabelecidos; 9 (nove) assinalaram sempre que possível; 3 (três) responderam às vezes; e 2 (dois) desconhecem. Diante disso, questionou-se o que acontece com a área que não atingir suas metas. As respostas apontam que: apenas 3 (três) tentam corrigir as ações, 2 (dois) desconhecem, 2 (dois) afirmam que não vivenciaram este tipo de problema, 2 (dois) destacam que não há metas para as áreas estabelecidas formalmente, 1 (um) não respondeu. Os demais salientam que: “comunica ao gestor superior”, “reavalía as metas”, “não há penalizações, apenas orientações”.

Estes resultados corroboram com a constatação anterior, pois nesta instituição não existem sistemas de controles estabelecidos formalmente. Desta forma, não é possível efetuar a análise de

desempenho dos gestores e das áreas, o que pode comprometer a realização dos objetivos organizacionais.

4.1.4.3 Sistemas de informação

Quando questionados se os sistemas de informação existentes na instituição são suficientes para atender as necessidades gerenciais, apenas 3 (três) gestores assinalaram a alternativa sim. Os demais responderam não, pelos motivos apresentados no Quadro 17:

Categoria	Respostas
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	<ul style="list-style-type: none"> - Possui foco nas atividades operacionais e falta a parte gerencial que está sendo desenvolvida; - Alguns relatórios são falhos, pois dependendo de qual setor solicita e qual informação é solicitada pode trazer um dado diferente, o que não dá total segurança na tomada de decisão; - É suficiente em parte, em função das informações, em certos casos, não serem coerentes. - Os sistemas não são integrados; - Há necessidade de desenvolver planilhas para atender a necessidade do setor; - Faltam indicadores pelo fato de que muitas áreas não possuem seus processos informatizados; - Hoje não existe um sistema gerencial adequado que possa consolidar todas as informações das diferentes áreas, quando precisamos tem que ser montado pontualmente.
Gestores vinculados a alta administração	<ul style="list-style-type: none"> - Ineficaz; - Parcialmente, algumas informações não são interligadas e falta de controle dos objetivos e metas estabelecidos no PDI; - Pela ausência principalmente de um sistema de gerenciamento e acompanhamento financeiro; - Porque estamos utilizando sistemas pouco desenvolvidos. Temos dificuldades de encontrar os dados no tempo necessário e muitos deles não fecham entre si.

Quadro 17: Motivos que justificam que o suporte informacional não atende as necessidades gerenciais

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se, que além de não atenderem as necessidades gerenciais, os sistemas de informação utilizados nesta instituição não garantem a confiabilidade dos dados. No entanto, conforme respostas de alguns gestores, evidencia-se que esta fragilidade já foi detectada na IES e melhorias estão sendo providenciadas. É o que demonstram as seguintes afirmações: “Isso já foi detectado pela reitoria e o sistema de informação está sendo alterado.” “Estamos em processo de melhoria de nossos sistemas de informação.” “Ainda está em implantação um sistema integrado eficiente e rápido.”

Foi indagado se os sistemas de informações permitem: (i) acompanhar as metas estabelecidas; (ii) conduzir o processo orçamentário; (iii) analisar o desempenho dos gestores; e (iv) analisar o desempenho dos cursos oferecidos. Os resultados são demonstrados nas tabelas apresentadas a seguir.

Tabela 8 – Acompanhamento das metas estabelecidas pelos sistemas de informação

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	-	0	1	13
Sempre que possível	2	25	4	50
Às vezes	1	13	2	25
Nunca	1	13	-	0
Desconhece	4	50	1	13
Total	8	100	8	100

Observa-se que 50% dos gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF que responderam esta questão, desconhecem se os sistemas de informação permitem acompanhar as metas estabelecidas. Para 2 (dois) dos pesquisados isto ocorre sempre que possível, para 1 (um) às vezes, 1 (um) assinalou a alternativa nunca e 1 (um) não respondeu. Dos gestores vinculados a alta administração, verifica-se que: para 1 (um), que desenvolve atividades inerentes ao ensino, os sistemas de informação possibilitam o monitoramento constante do alcance das metas; 4 (quatro) responderam sempre que possível, 2 (dois) às vezes, e 1 (um) desconhece. Estes resultados

corroboram com a constatação efetuada anteriormente, na qual os responsáveis pelas áreas de apoio, de modo geral, não tem conhecimento das metas para suas respectivas áreas, uma vez que estas não são formalizadas. Por isso, estes gestores não podem avaliar se os sistemas de informação são suficientes para acompanhar o cumprimento das metas, tendo em vista que elas não existem formalmente.

A Tabela 9 evidencia os resultados em relação à condução do processo orçamentário.

Tabela 9 – Condução do processo orçamentário mediante os sistemas de informação

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	3	33	4	50
Sempre que possível	2	22	3	38
Às vezes	2	22	-	0
Nunca	1	11	1	13
Desconhece	1	11	-	0
Total	9	100	8	100

Em relação à condução do processo orçamentário, 7 (sete) gestores responderam que os sistemas de informação permitem constantemente a condução do processo orçamentário, sendo que 3 (três) estão alocados nas áreas de apoio subordinadas a PROAF e 4 (quatro) são vinculados a alta administração. Dos demais, 5 (cinco) responderam sempre que possível, 2 (dois) às vezes, 2 (dois) nunca e 1 (desconhece). Diante disso, pode inferir que os sistemas de informação utilizados nesta IES permitem a condução do processo orçamentário, pois para 12 (doze) dos dirigentes pesquisados isto ocorre constantemente e sempre que possível.

Tabela 10 – Análise do desempenho dos gestores por meio dos sistemas de informação

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	-	0	-	0
Sempre que possível	-	0	3	38
Às vezes	2	22	2	25
Nunca	1	11	1	13
Desconhece	6	67	2	25
Total	9	100	8	100

Verifica-se que os sistemas de informação não permitem a análise do desempenho dos gestores nesta instituição. Isso porque, dos dirigentes pesquisados 8 (oito) desconhecem este processo, 2 (dois) afirmam que isto nunca ocorre, 4 (quatro) responderam que às vezes e 3 (três) indicam a alternativa sempre que possível. Observa-se que, como não existem metas formalizadas para todas as áreas de responsabilidade da organização, não é possível efetuar a análise do desempenho dos gestores.

Tabela 11 – Análise do desempenho econômico e financeiro dos cursos oferecidos por meio dos sistemas de informação

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	1	11	3	38
Sempre que possível	3	33	2	25
Às vezes	1	11	2	25
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	4	44	1	13
Total	9	100	8	100

No que se refere à análise do desempenho dos cursos oferecidos, 5 (cinco) gestores responderam que desconhecem a capacidade dos sistemas de informação realizarem este processo. Nota-se, contudo, que destes dirigentes, 4 (quatro) são responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF, o que justifica o desconhecimento, pois este tipo de informação não possui relação com as atividades desempenhadas por alguns destes setores. No mesmo sentido, 3 (três) dos 4 (quatro) que apontam que isto ocorre constantemente, atuam no desenvolvimento das atividades fins da universidade. Dos demais, para 5 (cinco) este processo acontece sempre que possível e para 3 (três) às vezes.

Inferese que os sistemas de informação utilizados na IES permitem, além da condução do processo orçamentário, aferir o desempenho dos cursos oferecidos. Em contrapartida, não possibilitam o acompanhamento das metas estabelecidas, uma vez que não estão formalizadas para todas as áreas; nem a realização da análise do desempenho dos gestores.

Questionou-se, também, quais informações os gestores utilizam como base para o processo de tomada de decisão. No grupo dos gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas à PROAF o orçamento foi citado 4 (quatro) vezes, fluxo de caixa 1 (uma) e as informações disponibilizadas pelo sistema de avaliação institucional 1 (uma). Enquanto que dos gestores ligados diretamente a alta administração, somente 3 (três) citaram o orçamento e 1 (um) o fluxo de caixa. Estes dirigentes evidenciaram, principalmente, informações pertinentes às suas áreas de atuação como, por exemplo, “demanda dos cursos, carga horária dos professores, andamento dos projetos de extensão e dos projetos de pesquisa, qualidade do ensino”, “informações em relação às construções no campus, número de matrículas, inadimplência, inscrições nos processos seletivos, captação de recursos, pós-graduação, avaliação docente, ouvidoria, etc”. Este fato requer atenção, uma vez que tomar decisões em relação às atividades fins dissociadas da situação econômica e financeira da instituição pode comprometer a continuidade da IES.

Para finalizar, indagou-se aos gestores o que poderia ser feito para melhorar o suporte informacional existente na IES. O Quadro 18 apresenta as respostas.

Categoria	Respostas
Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	<ul style="list-style-type: none"> - Definição de itens de controle ou índices de gestão para ser implementado em um Módulo Gerencial e/ou sistema de B.I. (<i>business intelligence</i>); - Aprimorar o já existente, tornando os relatórios e as informações mais confiáveis, ou seja, fazendo com que se dez setores solicitarem uma mesma informação, por exemplo, a quantidade de alunos por fase, todos recebam a mesma informação, sendo que isso não acontece atualmente. Uma sugestão talvez seria a criação ou a adaptação para um Sistema de Informação Gerencial, pois o que existe na IES são sistemas independentes embora estejam ligados, mas não funcionam como um SIG, até porque não fornecem informações gerenciais específicas para os gestores, o que facilitaria muito o nosso trabalho e a tomada de decisões; - Os sistemas deveriam ser padronizados e unificados; - Fazer um levantamento das informações necessárias, avaliar e distribuir as mesmas para que os gestores pudessem compartilhar das decisões fundamentados nas informações pertinente e relevante. Assim, evitaríamos o “achismo”; - Integrar os sistemas de informações de forma que os gestores possam a qualquer momento saber em que situação se encontra, sob responsabilidade de quem, e o que precisa ser feito para determinadas ações que influenciam no seu trabalho possam ser desencadeadas; - Definição de indicadores e informatização das áreas; - Um sistema gerencial onde pudéssemos ter de maneira <i>on-line</i> um retrato através de números e indicadores da situação de cada setor/departamento.
Gestores vinculados a alta administração	<ul style="list-style-type: none"> - Implantação de sistemas gerenciais integrados; - Melhorar a interligação de informações; - Um sistema de gerenciamento acadêmico, administrativo e financeiro prático em que todos os gestores tivessem acesso em tempo real; - Criar um banco de dados gerenciais contendo todas as informações consideradas estratégicas para a gestão; - A capacitação da gestão juntamente com sua profissionalização e a implantação de sistemas gerenciais integrados. - Preparação para os gestores usar as informações.

Quadro 18: Sugestões de melhorias para o suporte informacional da IES

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que os sistemas de informação desta instituição devem ser aprimorados, sobretudo, em relação à integração e disponibilização de informações gerenciais adequadas, que permitam o acompanhamento do desempenho das áreas e dos respectivos gestores por meio de indicadores. Além disso, percebe-se que alguns dirigentes vinculados a alta administração salientam a necessidade de profissionalizar a gestão, mediante a capacitação dos gestores.

4.1.4.4 Gestão de pessoas

Em relação à gestão de pessoas, foi indagado aos gestores se existe liderança e comprometimento da alta administração na busca dos objetivos institucionais. De acordo com as respostas, observa-se que 12 (doze) responderam que sim e 5 (cinco) sempre que possível. Os resultados demonstram que existe comprometimento da gestão superior com o alcance dos objetivos. Neste contexto, procurou-se identificar de que forma isso ocorre. Consta-se que este processo é realizado, principalmente, mediante reuniões com os gestores para avaliar os planos de ação.

Questionou-se, ainda, se a instituição possui políticas institucionais relacionadas aos recursos humanos. Os resultados apontam que sim, pois 15 (quinze) dos gestores pesquisados responderam de forma afirmativa e somente 2 (dois) desconhecem.

Com base nisto, buscou-se verificar se as atribuições de responsabilidades dos cargos técnicos e administrativo são definidas claramente. As respostas são demonstradas na Tabela 12.

Tabela 12 – Definição com clareza das atribuições de responsabilidades dos cargos técnicos e administrativos

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	4	44	6	75
Sempre que possível	3	33	2	25
Às vezes	1	11	-	0
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	1	11	-	0
Total	9	100	8	100

Observa-se que para 10 (dez) dos pesquisados isso ocorre constantemente, 5 (cinco) apontam a alternativa sempre que possível, 1 (um) às vezes e 1 (um) desconhece. Infere-se que as atribuições das responsabilidades dos cargos técnicos e administrativos são definidas com clareza, tendo em vista que para 88% dos gestores este processo acontece constantemente e sempre que possível.

Quanto à existência de sistemas de reconhecimento e incentivo como, por exemplo, remuneração variável para obtenção de metas, verifica-se que 12 (doze) gestores responderam que não existem, enquanto 5 (cinco) desconhecem. Consta-se, que realmente não há sistemas de incentivo que proporcione remuneração variável e incentivo o alcance das metas, uma vez que estas não são formalizadas para todos os setores.

No entanto, na universidade existe plano de carreira docente, que tem a finalidade de disciplinar as formas de ingresso, as funções, os benefícios e a progressão no quadro de carreira do magistério superior. Além disso, um dos objetivos institucionais estabelecido no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), consiste em promover a capacitação do corpo docente e técnico administrativo, por meio dos seguintes planos de ação: i) capacitar técnico-administrativo, ii) capacitar gestores, iii) capacitar docentes.

Buscou-se investigar se há necessidade de capacitação e desenvolvimento de pessoas, em relação ao desempenho das atividades administrativas e operacionais. Os resultados apontaram que sim, pois 15 (quinze) dos gestores pesquisados responderam de forma afirmativa e 2 (dois) acreditam que não é necessário, sendo que estes estão alocados no grupo vinculado a alta administração.

Deste modo, indagou-se se na universidade é proporcionado o desenvolvimento da capacidade técnica dos seus colaboradores. A Tabela 13 expõe os resultados.

Tabela 13 – Desenvolvimento de capacitação técnica pela universidade

	Gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF	%	Gestores vinculados a alta administração	%
Constantemente	2	22	3	38
Sempre que possível	6	67	3	38
Às vezes	1	11	2	25
Nunca	-	0	-	0
Desconhece	-	0	-	0
Total	9	100	8	100

As respostas indicam que: para 5 (cinco) isso ocorre constantemente; para 9 (nove) sempre que possível e 3 (três) às vezes. Verifica-se que, apesar da instituição disponibilizar capacitação profissional e acadêmica, mediante concessão de bolsas de estudos, ainda existe necessidade de qualificar o pessoal técnico administrativo para a realização, principalmente, das funções operacionais.

Na próxima seção, apresenta-se o diagnóstico do processo de gestão da IES em estudo. Esta análise foi baseada no perfil dos gestores identificados e nos procedimentos de realização das atividades de planejamento, controle, sistemas de informações e gestão de pessoas.

4.2 DIAGNÓSTICO DO PROCESSO DE GESTÃO

Os resultados deste estudo apontam que os gestores pesquisados estão aptos a exercer o cargo que ocupam, pois a maioria trabalha há mais de 5 (cinco) anos nesta instituição e desempenharam funções de caráter gerencial antes de assumirem o cargo atual. Deste modo, acredita-se que estes profissionais detêm considerável conhecimento dos processos acadêmicos e administrativos.

Salienta-se que o fato de atuarem na mesma organização por um período longo, tanto pode contribuir com o processo decisório como dificultar, em virtude de eventuais resistências às mudanças, desmotivação, entre outros fatores. Diante disso, é aconselhável que seja desenvolvido um trabalho contínuo de gestão de pessoas com a finalidade de alinhar os objetivos individuais aos da entidade.

Todos os dirigentes são pós-graduados. Porém, as áreas de especialização são compatíveis com as atividades desempenhadas somente nos setores de apoio subordinados a PROAF; enquanto que as funções inerentes a alta administração são realizadas por gestores que possuem formação acadêmica na respectiva área de atuação como docente. Esta situação, sob a ótica econômica e financeira, pode ser compreendida como uma fragilidade do processo decisório da IES, pois apenas um gestor deste grupo possui formação pertinente à gestão empresarial. Porém, os dirigentes vinculados a alta administração participam da tomada de decisões tanto no âmbito administrativo como acadêmico. Desta forma, no que tange ao ensino, pesquisa e extensão a formação e experiência acadêmica favorecem ao processo decisório.

Neste contexto, observa-se que a experiência destes gestores em relação ao gerenciamento de atividades nos aspectos administrativo e acadêmico, bem como o tempo de atuação na instituição são fatores que podem contribuir para uma gestão eficaz.

Verifica-se a existência de sobrecarga de trabalho, pois dos 12 (doze) pesquisados que exercem função de docente concomitante ao cargo de gestor, 7 (sete) salientam esta dificuldade; e 4 (quatro) admitem que, eventualmente, realizam atividades fora do horário regular de trabalho. Esta constatação vai ao encontro dos resultados obtidos na pesquisa de Marra e Melo (2005, p. 27), a qual apontou que “[...] as atividades dos gerentes universitários somam-se as atividades de docente e de pesquisador, o que acarreta sobrecarga de trabalho.” Estes autores, demonstraram, mediante seu estudo, que para conciliar as exigências das duas atribuições 50% dos professores/gestores pesquisados aumentam o número de horas de trabalho. Os outros, diminuem as horas dedicadas a pesquisa (16,67%), reduzem o número de aulas (13,33%) e 20% não conseguem conciliar as atividades inerentes à docência com as gerenciais.

Acredita-se que um dos motivos que influencia na decisão dos gestores/professores em não se desvincular da sala de aula enquanto exercem funções administrativas nesta IES, está relacionado ao fato dos cargos que ocupam serem de confiança. Deste modo, existe a necessidade de garantir vínculo com a universidade por meio a docência, vislumbrando os próximos processos de transição da reitoria.

O excesso de reuniões também foi evidenciado como uma variável que requer tempo significativo da carga horária destinada às atividades administrativas. No mesmo sentido, o estudo realizado por Marra e Melo (2005) constatou que participar e coordenar reuniões representa 63,33% das atividades presentes no cotidiano dos gerentes

universitários. A referida pesquisa observou que esta é uma das atividades que o gestor menos gosta de fazer, devido à falta de objetividade, entre outros motivos.

Estes resultados reforçam o entendimento de Fornari *et al.* (2009), os quais destacam que um dos fatores que compromete a tomada de decisão por parte dos dirigentes das IES privadas trata-se da sobrecarga de trabalho devido às rotinas diárias. Nesta universidade não é diferente, tendo em vista que foram evidenciados sobrecarga de trabalho e excesso de reuniões.

Em relação ao planejamento estratégico, verifica-se que todos os gestores possuem conhecimento sobre sua existência e que a missão e visão desta IES foram definidas com clareza e são amplamente divulgadas. A maioria dos gestores conhece os principais objetivos descritos no planejamento estratégico e entendem que estes, bem como a missão e visão, estão coerentes com a realidade da instituição, principalmente, porque foram definidos coletivamente.

Estes resultados estão de acordo com a pesquisa efetuada por Rebechi (2007), na qual se verificou que 74% das IES pesquisadas têm definidas a missão, visão e diretrizes superiores. Quanto aos objetivos, 84% das instituições afirmaram que seus colaboradores têm conhecimento dos objetivos organizacionais. Segundo Rebechi (2007), isto sinaliza o sincronismo e a sinergia existentes, o que assegura a consistência do planejamento estratégico vigente nestas entidades.

Porém, com a realização do presente estudo, observa-se que apesar dos objetivos estratégicos estarem definidos adequadamente e serem divulgados, não há alinhamento efetivo com os planos operacionais de todas as áreas, o que pode comprometer o seu cumprimento. Foi possível constatar que, principalmente, os gestores responsáveis pelas áreas de apoio subordinadas a PROAF entendem que os planos de suas áreas estão, sempre que possível, alinhados aos objetivos estratégicos da IES. Enquanto os dirigentes vinculados a alta administração e responsáveis, sobretudo, pelas atividades de ensino, pesquisa e extensão, acreditam que isto ocorre constantemente.

Quanto ao orçamento, verifica-se que os gestores sabem de sua existência, e consideram que é utilizado efetivamente como instrumento de gestão. No entanto, principalmente, os dirigentes dos setores de apoio subordinadas a PROAF não possuem conhecimento das metas orçamentárias inerentes a área que está sob sua responsabilidade. Em contrapartida, 75% dos gestores vinculados a alta administração declaram que conhecem as metas pertinentes as suas áreas. Observa-se, que tanto o planejamento como o sistema orçamentário precisam ser

revisados. Nota-se que as metas operacionais são definidas e divulgadas somente para os níveis da alta administração, não atingindo os setores de apoio da IES, além de serem específicas para algumas atividades, especialmente as relacionadas ao tripé ensino, pesquisa e extensão.

Estes resultados corroboram com a pesquisa realizada por Silva, Beuren e Silveira (2007), na qual os autores verificaram que nas entidades analisadas o planejamento não é divulgado a todos os níveis. Isto é, está a disposição somente dos dirigentes e sua divulgação não contempla os demais servidores das instituições. No mesmo sentido, Dittadi e Souza (2009) constataram que um terço dos gestores das IES pesquisadas concorda que não é total o uso do planejamento estratégico. Isso porque, a elaboração do planejamento estratégico é conduzida pelos principais líderes da instituição e evidenciou-se baixa participação de níveis hierárquicos inferiores neste processo.

De acordo com estudo de Meyer Jr. (2005, p. 385), somente 8,30% dos respondentes entrevistados nas universidades apontaram a elaboração do orçamento como forma de implementação do planejamento. Diante disso, o autor chama a atenção para a “inexistência de indicadores para mensuração dos resultados, assim como uma fraca integração entre o planejamento e o orçamento.”

No presente estudo pode-se perceber que os gestores, de modo geral, desconhecem quais peças orçamentárias são utilizadas na instituição e que não se elabora a demonstração do resultado do exercício e balanço patrimonial projetados. Ressalta-se que a pesquisa de Dittadi e Souza (2009) evidenciou que o uso do orçamento é elevado nas IES pesquisadas. Contudo, há uma expressiva parte destas entidades em que ainda não se utilizam as demonstrações inerentes às peças orçamentárias em toda a plenitude, principalmente, em relação ao orçamento de caixa, balanço patrimonial e orçamento de capital.

Quanto à etapa de controle, verifica que na universidade pesquisada não há sistemas de controles padronizados para acompanhar se as áreas estão alcançando suas metas, bem como se os objetivos estratégicos estão sendo cumpridos. Os resultados apontam que os gestores, de modo geral, desconhecem os procedimentos de controle adotados na IES, uma vez que não existem; e realizam este processo da maneira que entendem ser a mais adequada.

Esta constatação corrobora com a pesquisa realizada por Meyer Jr. (2005), onde 25% dos respondentes das universidades pesquisadas admitiram não haver acompanhamento do processo de planejamento. Nas instituições em que se identificou alguma forma de monitoramento, 50% destacaram a prática de reuniões como a mais utilizada. Diante

disso, o autor ressalta que é evidente a dificuldade do planejador universitário em estabelecer instrumentos de acompanhamento e medição, principalmente na área acadêmica.

No que se refere ao nível de cobrança da administração superior em relação ao alcance das metas, constata-se que 8 (oito) dos dirigentes pesquisados o consideram como moderado. Observa-se que somente três dos pesquisados responderam que realizam ações corretivas durante o desenvolvimento das atividades para atingir os objetivos propostos. Isto demonstra que existe ausência deste procedimento, o que também pode comprometer o alcance das metas e a consecução dos objetivos organizacionais.

De acordo com o estudo de Silva, Casalinho e Cassanego Jr. (2009), verificou-se que apesar da entidade pesquisada possuir um plano, no qual são definidas suas metas e ações, não há indicadores e sistemas que mensurem o desempenho. Além disso, muitas das avaliações de resultados são subjetivas, dificultando o trabalho em relação ao desenvolvimento de ações para solucionar problemas. A pesquisa de Rebecchi (2007) constatou que em aproximadamente 60% das Instituições de Ensino Superior investigadas não se faz uso dos indicadores de desempenho. Logo, esta situação deve ser revista nestas entidades, sobretudo naquelas que possuem planejamento estratégico formalizado, pois uma das etapas do processo para validação do planejamento estratégico é realizada por meio das análises do desempenho organizacional.

No que tange aos sistemas de informação utilizados na IES, verifica-se que estes possuem foco no desenvolvimento das atividades operacionais e permitem a condução do processo orçamentário e análise do desempenho dos cursos oferecidos. Contudo, não atendem as necessidades gerenciais, principalmente, no que se refere ao acompanhamento das metas estabelecidas, análise do desempenho dos gestores e de suas áreas de atuação. É preciso aperfeiçoar os sistemas de informação desta instituição, de forma que possibilitem a sua integração, disponibilização de informações gerenciais e monitoramento do desempenho das áreas e respectivos dirigentes.

Esses resultados corroboram com a pesquisa realizada por Merlo e Beuren (2004), a qual evidenciou que a implantação de um sistema de informações integrado poderia trazer diversos benefícios a instituição pesquisada. Dentre estas melhorias, foram destacadas: redução dos custos das operações; relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço e retrabalho; melhoria da produtividade e dos serviços

oferecidos; e melhor adaptação da organização em relação aos acontecimentos não previstos.

Em relação à gestão de pessoas na IES, constata-se que: há comprometimento da gestão superior quanto ao alcance dos objetivos institucionais; a instituição possui políticas relacionadas aos recursos humanos; as atribuições de responsabilidades dos cargos técnicos e administrativo são definidas claramente; e não existem sistemas de reconhecimento e incentivo formalizados.

No que se refere à capacitação profissional e desenvolvimento de pessoas, observa-se que apesar na IES se ter um plano de carreira docente e planos de ação direcionados ao crescimento profissional, ainda há necessidade de capacitar os colaboradores e instituir sistemas de motivação e estímulo. Salienta-se que para implementar sistemas de recompensas que incentivem o alinhamento dos esforços na busca dos objetivos operacionais, é preciso que as metas sejam definidas e divulgadas para todas as áreas de responsabilidade da instituição.

4.3 PROPOSTA DE ESTRUTURAÇÃO DE UMA UNIDADE ORGANIZACIONAL DE CONTROLADORIA

Conforme diagnóstico apresentado no tópico anterior, verificam-se algumas fragilidades no processo de gestão da entidade pesquisada, dentre as quais destacam-se: ausência de metas operacionais para algumas áreas de responsabilidade; inexistência de controles que possibilitem o acompanhamento do desempenho das áreas e dos gestores e que assegurem o alcance dos objetivos organizacionais; e sistemas de informação insuficientes para atender as necessidades gerenciais.

Diante disso, apresenta-se uma proposta de inserção de uma controladoria na IES investigada. Acredita-se que se esta unidade organizacional for implantada e conduzida de maneira adequada, poderá suprir tais deficiências e auxiliar na realização dos objetivos institucionais, conseqüentemente, contribuir para a continuidade desta entidade.

Inicialmente sugere-se: definição do posicionamento hierárquico desta unidade organizacional e respectiva estruturação interna; estabelecimento dos processos de gestão que ficarão sob a coordenação desta área; entre outros aspectos.

Devido às particularidades do processo decisório das IES, sobretudo no que se refere à tomada de decisão que é realizada em

colegiado com base no consenso entre os pares, recomenda-se que a controladoria nesta instituição seja um órgão de *staff* vinculado à Reitoria.

A Figura 4 expõe o posicionamento hierárquico da controladoria na IES.

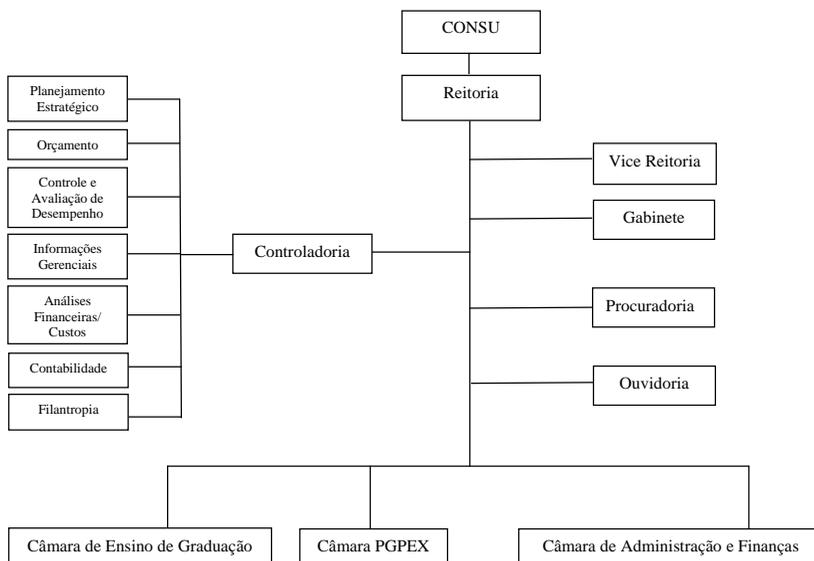


Figura 4: Proposta do posicionamento hierárquico da controladoria

Caberá a controladoria assessorar o Reitor no processo decisório e as áreas adjacentes no desempenho de suas atividades, mediante a disponibilização de suporte informacional adequado.

Como a finalidade deste estudo consiste em apresentar uma proposta de estruturação de uma controladoria com enfoque econômico e financeiro, propõe-se que esta unidade administrativa seja responsável, principalmente, pelos processos de planejamento estratégico, orçamento, controle e avaliação de desempenho e informações gerenciais.

Assim, em relação à atuação no processo de tomada de decisão a controladoria será um órgão de linha, uma vez que será investida de autoridade para decisão e comando no que tange ao desenvolvimento de suas funções. Portanto, terá autonomia para coordenar as atividades de planejamento estratégico e operacional, controle e avaliação de desempenho, gerenciamento dos sistemas de informação, entre outras.

Além do desenvolvimento das funções gerenciais, é atribuição da controladoria coordenar a realização das atividades inerentes às análises financeiras, gestão de custos, contabilidade e filantropia.

Destaca-se que, apesar de ser uma universidade privada, com fins filantrópicos e não lucrativos, esta IES necessita gerenciar adequadamente os seus recursos, sobretudo os financeiros, para manter-se competitiva. Deste modo, a controladoria precisa monitorar o desenvolvimento das análises financeiras e a gestão de custos. Com isso será possível subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão, por meio do fornecimento de informações sobre a situação econômica e financeira da IES.

No mesmo sentido, é de competência deste órgão gerenciar a realização das atividades relacionadas à contabilidade financeira. Logo, nesta proposta sugere-se que a controladoria seja responsável pela coordenação das atividades contábeis inerentes aos aspectos societários e de exigências legais, para atender tanto aos usuários internos e externos da contabilidade. Além disso, para manter o certificado de filantrópica e assegurar os respectivos benefícios fiscais, a controladoria deve efetuar o acompanhamento das beneficências proporcionadas à sociedade, de modo que a IES cumpra as obrigações estabelecidas em lei.

Após apresentar a proposta de estruturação de uma controladoria, descreve-se a seguir como esta área pode atuar nas principais fases do processo de gestão que ficarão sob sua responsabilidade.

a) Planejamento

Em relação ao processo de planejamento, salienta-se que na universidade há um instrumento gerencial semelhante ao planejamento estratégico utilizado pela área empresarial, denominado de Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). Neste documento, que compreende o período de 2009-2013, estão definidos os seguintes elementos: missão; visão de futuro; princípios e valores; estratégias e objetivos institucionais; políticas relacionadas às atividades de ensino, pesquisa e extensão; organização administrativa e acadêmica; aspectos sobre avaliação institucional; entre outros.

No PDI são descritos a missão da IES, que consiste em: “Educar, por meio do ensino, pesquisa e extensão, para promover a qualidade e a sustentabilidade do ambiente de vida”; e a visão de futuro que é: “Ser reconhecida com uma Universidade Comunitária, de excelência na

formação profissional e ética do cidadão, na produção de conhecimentos científicos e tecnológicos, com compromisso sócio-ambiental.”

Os princípios e valores estão definidos com base em três eixos norteadores, que são: gestão universitária; atividades de ensino, pesquisa e extensão; e aspectos profissionais. O Quadro 19 expõe essas variáveis.

Na gestão universitária:	Nas atividades de ensino, pesquisa e extensão:	Como profissionais:
<ul style="list-style-type: none"> - Gestão democrática, participativa, transparente e descentralizada. 	<ul style="list-style-type: none"> - Excelência na formação integral do cidadão. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ser comprometidos com a missão, princípios, valores e objetivos da instituição.
<ul style="list-style-type: none"> - Qualidade, coerência e eficácia nos processos e nas ações. - Racionalidade na utilização dos recursos. - Valorização e capacitação dos profissionais. - Justiça, equidade, harmonia e disciplina nas relações de trabalho. - Compromisso sócio-ambiental. - Respeito à biodiversidade, à diversidade técnico-ideológico-cultural e aos valores humanos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Universalidade de campos de conhecimento. - Flexibilidade de métodos e concepções pedagógicas. - Equilíbrio das dimensões acadêmicas. - Inserção na comunidade. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tratar as pessoas com atenção, respeito, empatia e compreensão. - Desempenhar as funções com ética, competência e responsabilidade. - Fortalecer o trabalho em equipe. - Ser comprometidos com a própria formação.

Quadro 19: Princípios e valores da IES

Fonte: Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da IES.

Quanto às estratégias institucionais, salienta-se que nesta entidade são orientadas pela: qualidade da educação (pesquisa, ensino e extensão) e dos demais serviços prestados pela instituição; sustentabilidade financeira da instituição; desenvolvimento humano; e melhoria da

gestão institucional. O Quadro 20 apresenta os objetivos estratégicos estabelecidos no PDI da IES.

Estratégias Institucionais	Objetivos
1. Qualidade da educação (pesquisa, ensino e extensão) e demais serviços prestados.	1.1 Identificar possibilidades para projetos de extensão e prestação de serviços comunitários.
	1.2 Desenvolver continuamente a qualidade do ensino, estabelecendo parâmetros de qualidade.
	1.3 Estabelecer ações concretas com o objetivo de melhorar o resultado da avaliação do ENADE e SINAES.
	1.4 Identificar oportunidades de cooperação e intercâmbios nacional e internacional, por meio do ensino, pesquisa e extensão.
	1.5 Identificar as possibilidades e o potencial da ACAFE como sistema integrado.
	1.6 Identificar oportunidades de atuação em EaD e desenvolvimento de tecnologia educacional.
	1.7 Identificar possibilidades de fortalecimento e ampliação da pesquisa e pós-graduação (<i>Stricto Sensu</i>) e de suas inter-relações com outras instituições.
	1.8 Propor soluções tecnológicas que contribuam para a melhoria da qualidade do ambiente de vida da região.
	1.9 Identificar as necessidades de inovações tecnológicas das empresas da região para o desenvolvimento de novas tecnologias e maior integração com o empresariado regional.
	1.10 Intensificar o relacionamento com as associações e com o meio empresarial em geral.

Continua

Conclusão

2. Sustentabilidade financeira da instituição	2.1 Identificar novas oportunidades de ensino para expansão seletiva, explorando novas necessidades e nichos específicos procurando otimizar a infraestrutura física existente.
	2.2 Diversificar as fontes de receita da Instituição por meio da captação de recursos em órgãos externos de fomentos.
	2.3 Adequar a estrutura de custos da Universidade a realidade atual do número de cursos e alunos.
3. Desenvolvimento humano	3.1 Promover a capacitação docente/técnico administrativa conforme as necessidades das atividades desenvolvidas.
4. Melhoria da gestão institucional	4.1 Unificar, melhorar e desenvolver a integração dos bancos de dados da Instituição possibilitando a geração de informações relevantes e precisas.
	4.2 Aprimorar os processos de <i>marketing</i> e de comunicação institucional.
	4.3 Explicar e fortalecer os diferenciais dos cursos e da Universidade.
	4.4 Aperfeiçoar o atendimento e a integração com os alunos e fortalecer o vínculo com os egressos e demanda em potencial.
	4.5 Melhorar o processo interno de recursos humano.

Quadro 20: Objetivos estratégicos da IES

Fonte: Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da IES.

Destaca-se que apesar dos objetivos estratégicos estarem claramente definidos no PDI da instituição, não existem parâmetros que assegurem a efetiva execução destes. Os resultados evidenciaram que não há metas estabelecidas formalmente para todas as áreas da organização; não existe procedimento sistematizado de controle, que

permita verificar os resultados setoriais e o desempenho dos gestores; e os sistemas de informação não são adequados para subsidiar o desenvolvimento das etapas do processo decisório.

Além disso, verifica-se que os procedimentos inerentes ao acompanhamento da execução das ações e avaliação dos resultados, principalmente, em relação às atividades de pesquisa e extensão, foram estabelecidos no Plano de Desenvolvimento Institucional de forma vaga. Cita-se, como exemplo, a sistematização da avaliação de resultados nas atividades de extensão descritos no PDI (2009-2013, p. 58):

o acompanhamento da execução e avaliação dos resultados das ações de extensão é da competência e responsabilidade das Unidades Acadêmicas, por meio da Coordenação de Extensão, articulada com a Pró-Reitoria de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão, realizada por meio de entrega de relatórios periódicos e/ou parciais e/ou finais das atividades desenvolvidas nos respectivos projetos, bem como da produção científica decorrente.

De acordo com o PDI, os roteiros para apresentação dos relatórios sobre as atividades de extensão serão estabelecidos posteriormente em normas administrativas da Pró-Reitoria de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão. Observa-se, que não estão formalizadas e explícitas quais informações devem constar neste relatório, a periodicidade da entrega, o nível de produção científica a ser atingido, entre outras variáveis. Infere-se que os parâmetros de avaliação e acompanhamento de resultados não são definidos claramente, o que o impede a realização de controle e pode comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

Salienta-se que o primeiro grande papel da controladoria nesta IES consiste em implementar efetivamente o planejamento estratégico, uma vez que este existe mas não foi colocado em prática. Isso será possível mediante o alinhamento dos objetivos estratégicos aos planos operacionais, por meio da definição e divulgação de metas para todas as áreas da instituição e, respectiva, atribuição de responsabilidades.

Esta unidade organizacional deverá estabelecer formalmente os critérios de controle e avaliação de desempenho e sistematizá-los por intermédio dos sistemas de informação. Em relação à coordenação do planejamento estratégico, recomenda-se que sejam implantados instrumentos de gestão como, por exemplo, o *Balanced Scorecard*

(BSC). Logo, por meio da definição de indicadores de desempenho nas quatro perspectivas: financeira, de clientes, dos processos internos e de aprendizagem e crescimento, será possível efetuar o gerenciamento estratégico da organização.

No que tange ao planejamento operacional, sugere-se que a controladoria efetue a revisão do sistema orçamentário utilizado atualmente pela IES. Pois os gestores, de modo geral, não têm conhecimento das metas operacionais de sua área de responsabilidade, o que compromete o desempenho destas e o alinhamento dos esforços na busca do alcance dos objetivos da entidade.

b) Controle

Com a realização deste estudo foi possível observar que na universidade não existe controles efetivos. De modo geral, os gestores desconhecem as formas de controle utilizadas na IES, as quais são efetuadas, principalmente, por meio de reuniões.

Sugere-se que na revisão da metodologia do sistema orçamentário utilizado nesta entidade sejam definidas e divulgadas metas operacionais para cada área. Assim, a controladoria poderá efetuar o acompanhamento mensal dos resultados no intuito de verificar se cada centro de responsabilidade está atingindo suas metas. Isso permitirá o desenvolvimento de ações corretivas, se necessário for, para garantir que os objetivos estratégicos sejam alcançados.

A controladoria precisa propor um conjunto de indicadores de desempenho operacionais para esta IES, nos aspectos financeiros e não financeiros. No que tange aos indicadores financeiros, sugere-se os seguintes: indicadores de investimento (rotação do ativo e prazo de recebimento); indicadores de rentabilidade (rentabilidade, expansão, margem bruta, custo financeiro); e indicadores de financiamento (endividamento, disponibilidade, tesouraria, prazo de pagamento). Além destes, pode-se estabelecer: receita líquida por aluno, despesa por aluno, percentual da folha de pagamento sobre a receita, percentual da folha de pagamento sobre as despesas, inadimplência, índice de investimento em benefício de professores e funcionários (BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010; REBECHI, 2007). Em relação aos indicadores de desempenho não financeiros, tem-se: os resultados da avaliação institucional, do ENADE e demais avaliações requeridas pelo Ministério da Educação.

Destaca-se que a controladoria será responsável pela coordenação da avaliação de desempenho por meio de um sistema de informações

que permita acompanhar e avaliar os resultados das áreas e dos respectivos gestores. Além disso, esta área deve propor a implantação de controles internos e acompanhar a realização deste processo.

c) Sistema de informações

Devido às especificidades das atividades desenvolvidas pelas organizações de ensino superior, os sistemas de informação nestas entidades devem estar estruturados de modo que atendam as várias finalidades do processo decisório. Segundo Benedicto (1997), o suporte informacional nas universidades precisa abranger informações de caráter estratégico, de apoio à execução das atividades de ensino, pesquisa, extensão e demais processos operacionais.

A controladoria nesta IES será responsável pela adequação dos sistemas de informação, no intuito de suprir as necessidades dos gestores das diferentes áreas e níveis da instituição. Portanto, os sistemas de informação devem dar suporte para a execução dos processos gerenciais e operacionais, mediante a disponibilização de informações relevantes, confiáveis e em tempo hábil.

Para tanto, sugere-se que sejam implementados sistemas que atendam necessidades estratégicas como, por exemplo: o Sistema de Informações Executivas (SIE), que permite implementar e acompanhar o planejamento e controle estratégico. É preciso, também, desenvolver sistemas que apoiem a gestão, como o Sistema de Informações Gerenciais (SIG), os quais dão suporte à tomada de decisão e permitem o monitoramento das atividades em nível gerencial.

Além disso, a controladoria deve reorganizar os Sistemas de Informações Contábeis (SIC), para prover informações econômicas e financeiras fidedignas. Recomenda-se, inclusive, que esta área efetue a revisão dos sistemas de apoio as operações disponíveis atualmente na IES. Deste modo, será possível realizar as melhorias solicitadas pelos usuários.

d) Gestão de pessoas

Quanto à gestão de pessoas, os resultados apontam que existe necessidade de realizar mais capacitação profissional, apesar de haver na universidade plano de carreira docente e planos de ação direcionados a esta finalidade. Sugere-se que a controladoria coordene a realização de um trabalho para identificar as principais falhas que ocorrem no desempenho dos processos administrativos e operacionais das áreas. A

partir deste diagnóstico, devem ser disponibilizados treinamentos no intuito suprir tais deficiências, mediante o aperfeiçoamento dos colaboradores na execução das atividades.

A controladoria precisa, também, efetuar uma avaliação do processo de recrutamento e seleção, com a finalidade de proporcionar melhorias na contratação, promoção e remanejamento de pessoas. Com isso, será possível selecionar devidamente os colaboradores, de modo que atendam as exigências técnicas que determinadas funções requerem.

Verifica-se que não existe um sistema de recompensas e/ou punições, que assegure o efetivo comprometimento dos indivíduos com o alcance das metas institucionais. Recomenda-se que a controladoria promova a implantação de instrumentos de incentivos não financeiros, voltados à melhoria no ambiente de trabalho, oportunidades de ascensão e benefícios. Além disso, deve proporcionar a integração de pessoas, mediante trabalhos em equipes e reuniões, para alinhar os interesses individuais aos da organização.

4.4 ETAPAS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA

Após definir o posicionamento hierárquico da controladoria e os processos gerenciais que ficarão sob a responsabilidade desta área, descrevem-se as etapas para implementar esta unidade organizacional.

Primeiramente, é preciso apresentar a proposta de inserção da controladoria ao órgão executivo máximo da IES, que é a Reitoria. Assim, mediante reunião, expõe-se a proposta ao reitor, vice-reitor e pró-reitores de ensino de graduação, de pós-graduação, pesquisa e extensão e de administração e finanças.

Posteriormente a aceitação da proposta, deve-se apresentá-la à aprovação do Conselho Universitário, pois este é o órgão legislativo máximo da IES. Sendo aprovada, faz-se necessário providenciar as alterações no Estatuto e Regimento da IES, bem como adequar o organograma da instituição.

Na sequência, precisa-se desenvolver um trabalho de conscientização com os gestores e colaboradores sobre a necessidade de inserção da controladoria e os benefícios que esta área trará para a instituição. Esta etapa tem a finalidade de obter o comprometimento dos membros integrantes de todas as áreas da IES, no que tange a implementação da controladoria e ao desenvolvimento de suas respectivas atividades.

Por fim, deve-se designar o profissional que irá assumir o cargo de *controller* e estabelecer suas atribuições. Observa-se, que para garantir o desempenho adequado de suas funções, o *controller* precisa ter dedicação exclusiva de 40 horas semanais. Além disso, deve contar com o trabalho de outro funcionário, na função de assistente de controladoria, também com dedicação exclusiva de 40 horas semanais.

A Figura 5 apresenta a síntese das etapas necessárias para implementar a unidade organizacional de controladoria na IES em estudo.

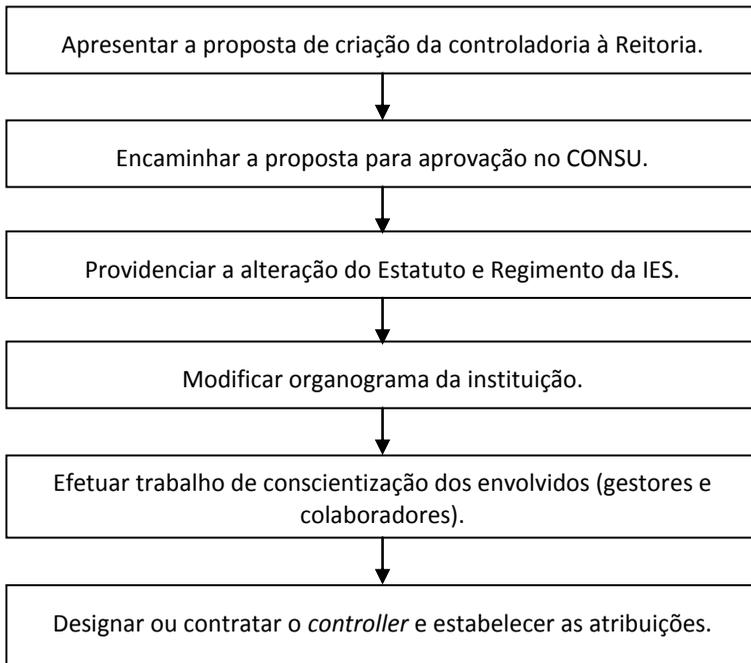


Figura 5: Etapas para implementação da controladoria

Em relação às atribuições do *controller*, recomenda-se que nesta IES este profissional seja responsável pelos processos de planejamento estratégico e operacional (orçamento), controle e avaliação de desempenho e disponibilização de informações gerenciais, além de coordenar a realização das análises financeiras e de custos, e das atividades pertinentes a contabilidade e filantropia. O Quadro 21 apresenta as atribuições do *controller* nesta IES.

Atividades	Atribuição do <i>Controller</i>
Planejamento estratégico	<ul style="list-style-type: none"> - Alinhar os objetivos estratégicos traçados pela IES aos planos de ação, mediante a definição e divulgação de metas setoriais e atribuição de responsabilidades. - Implantar instrumentos gerenciais como o BSC, que subsidiem os gestores no monitoramento e avaliação da evolução dos objetivos estratégicos.
Planejamento operacional	<ul style="list-style-type: none"> - Revisar a metodologia do sistema orçamentário utilizada pela IES e efetuar o efetivo acompanhamento deste processo. - Comparar permanentemente o desempenho planejado para as áreas de responsabilidade com o resultado realizado. - Verificar discrepâncias entre estimativas e desempenho. - Identificar as causas e os responsáveis pelas variações. - Exigir dos gestores das áreas de responsabilidade adoção de medidas corretivas e acompanhar tais ações.
Controle e avaliação de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> - Desenvolver padrões de avaliação de desempenho, que assegurem que os resultados das áreas estejam em conformidade com os objetivos estabelecidos. - Criar e monitorar sistemas de incentivo e motivação, no intuito de alinhar os objetivos dos indivíduos aos da instituição. - Promover aperfeiçoamento de pessoal, de modo que as atividades sejam executadas adequadamente. - Propor a implantação de controles internos e acompanhar a realização deste processo.
Informações gerenciais	<ul style="list-style-type: none"> - Organizar e gerenciar sistemas de informação que garantam subsídios aos gestores no desenvolvimento das atividades de planejamento, execução e controle. - Disponibilizar suporte informacional adequado ao processo de tomada de decisão, tanto no âmbito administrativo como

Continua

Conclusão

	acadêmico. - Implementar sistemas de informação que atendam as necessidades estratégicas (SIE), de apoio a gestão (SIG) e que promovam informações de caráter econômico e financeiro (SIC).
Análises financeiras e de custos	- Coordenar a realização das análises financeiras e a gestão de custos.
Contabilidade	- Monitorar a elaboração das demonstrações contábeis, com vistas a atender os usuários externos e as obrigações legais.
Filantropia	- Acompanhar o registro das beneficências proporcionadas à sociedade, de modo que a IES cumpra as obrigações estabelecidas em lei

Quadro 21: Atribuições do *controller*

Para desempenhar estas funções, o profissional responsável pela controladoria precisa apresentar determinadas características. O Quadro 22 expõe o perfil ideal do *controller*, em relação competências técnicas e pessoais.

Exigências Técnicas	Exigências Pessoais
<ul style="list-style-type: none"> • Experiência nas áreas de contabilidade, finanças e administração; • Conhecimento em outras áreas como: logística, vendas, <i>marketing</i>, gestão de pessoas e tecnologia de informação; • Conhecimento de instrumentos de gestão, com planejamento estratégico, sistemas orçamentários, entre outros. • Conhecimento em avaliação de desempenho; • Capacidade para garantir a utilização eficiente de sistemas de informação gerenciais. 	<ul style="list-style-type: none"> • Inteligência; • Liderança; • Raciocínio analítico; • Flexibilidade; • Ética; • Capacidade de inspirar confiança; • Habilidade de relacionamento; • Expressar-se bem oralmente e por escrito.

Quadro 22: Competências técnicas e pessoais necessárias ao *controller*

Fonte: Adaptado de Morante e Jorge (2008); Lunkes e Schnorrenberger (2009); Oliveira, Peres Jr. e Silva (2009); Frezatti *et al.* (2009).

Apesar desta proposta contemplar somente os aspectos administrativos e financeiros da IES em estudo, sugere-se que na designação do *controller* leve-se em consideração o conhecimento deste profissional em relação às atividades de ensino, pesquisa e extensão, tendo em vista que estas são as atividades fins deste tipo de entidade.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se a conclusão sobre o estudo, bem como as recomendações para futuras pesquisas.

5.1 CONCLUSÃO

Com a realização deste estudo, constatou-se que nas Instituições de Ensino Superior como em qualquer outro tipo de entidade devem ser reavaliados os processos de gestão, a fim destas se adaptarem as exigências do novo contexto econômico e continuarem atuando no ambiente competitivo em que estão inseridas. Principalmente devido às especificidades das atividades fins desenvolvidas por estas organizações, que abrangem o ensino, pesquisa e extensão, bem como ao papel que precisam cumprir perante a sociedade, nota-se a necessidade da implementação de uma gestão profissionalizada.

Além disso, a gestão universitária é caracterizada por fatores que comprometem o processo de tomada de decisão, tais como: diversidade de objetivos, dificuldades na definição das metas e em estabelecer procedimentos padronizados, autonomia dos profissionais, necessidade de diferentes sistemas de decisão, entre outros. Neste contexto, este estudo objetivou apresentar uma proposta de inserção de uma unidade organizacional de controladoria em uma IES privada. A implantação deste órgão poderá contribuir, sobretudo, com as atividades de planejamento, controle, adequação dos sistemas de informação e gestão de pessoas.

A presente pesquisa foi realizada em uma IES localizada no extremo sul do Estado de Santa Catarina. Esta universidade possui caráter comunitário, é mantida por uma fundação composta por representantes da comunidade, possui personalidade jurídica de direito privado, com fins filantrópicos e não lucrativos.

Na análise do processo de gestão, considerou-se o perfil dos gestores e a sistemática de desenvolvimento das atividades de planejamento, controle, sistemas de informações e gestão de pessoas. Em relação ao perfil dos gestores os resultados apontaram que os dirigentes investigados estão aptos a exercer o cargo que ocupam, pois possuem experiência na gestão acadêmica e administrativa da IES.

Observou-se que existe sobre carga de trabalho, uma vez que 12 dos 17 pesquisados exercem a função de docente concomitante ao cargo administrativo. Outra fragilidade evidenciada refere-se ao excesso de reuniões, o que pode comprometer a realização das funções administrativas.

No que se refere aos processos gerenciais, verificou-se que a missão e visão da instituição foram definidas com clareza, são efetivamente divulgadas e a maioria dos gestores conhecem os objetivos estratégicos da IES. Contudo, os objetivos estratégicos não estão alinhados aos planos operacionais, pois as metas orçamentárias são estabelecidas e divulgadas apenas para os níveis da alta administração e focam, sobretudo, as atividades relacionadas ao ensino, pesquisa e extensão. Não existem sistemas de controle formalizados que possibilitem o acompanhamento do alcance das metas orçamentárias e dos objetivos estratégicos, uma vez que estas não são definidas para todas as áreas da instituição. Nota-se que tanto o planejamento estratégico como o sistema orçamentário devem ser revisados. Além disso, nesta IES precisam ser implementadas formas de controle padronizadas que assegurem o alcance das metas operacionais e, conseqüentemente, dos objetivos estratégicos.

Os sistemas de informação não são suficientes para atender as necessidades gerenciais, no que se refere ao acompanhamento das metas estabelecidas e análise do desempenho das áreas e dos respectivos gestores. Estes devem ser aprimorados, principalmente, em relação a sua integração e disponibilização de informações gerenciais. Quanto à gestão de pessoas, constatou-se que existe comprometimento da gestão superior com o alcance dos objetivos, a IES possui políticas formalizadas no que se refere aos recursos humanos, os cargos e funções são definidos claramente e não existem sistemas de incentivos e recompensas. É preciso disponibilizar cursos de capacitação aos colaboradores e instituir sistemas de motivação e estímulo. Recomenda-se que seja realizado um trabalho contínuo de gestão de pessoas, com a finalidade de alinhar os objetivos individuais aos da instituição.

A proposta de estruturação de uma controladoria apresentada possui enfoque econômico e financeiro. Sugere que a controladoria na IES seja um órgão de *staff* vinculado a Reitoria. Em relação à atuação no processo de tomada de decisão, propõe-se que esta unidade administrativa seja responsável pela condução dos processos de planejamento estratégico, orçamento, controle e avaliação de desempenho e sistemas de informações gerenciais. Também é atribuição

da controladoria coordenar a realização das atividades inerentes às análises financeiras, gestão custos, contabilidade e filantropia.

Verificou-se que o primeiro grande papel da controladoria na IES consiste em implementar efetivamente o planejamento estratégico, mediante o alinhamento dos objetivos estratégicos aos planos operacionais, definição e divulgação de metas para todas as áreas da instituição e, respectiva, atribuição de responsabilidade. Esta unidade organizacional deverá estabelecer formalmente os critérios de controle e avaliação de desempenho e sistematizá-los por intermédio dos sistemas de informação.

Sugere-se que na revisão da metodologia do sistema orçamentário utilizado pela IES sejam definidas e divulgadas metas operacionais para cada área. A controladoria deverá efetuar o acompanhamento mensal dos resultados no intuito de verificar se cada centro de responsabilidade está atingindo suas metas. Isto possibilitará o desenvolvimento de ações corretivas, se necessário for, para garantir que os objetivos estratégicos sejam alcançados. Recomenda-se que a controladoria promova a implantação de instrumentos de incentivos não financeiros, voltados à melhoria no ambiente de trabalho, oportunidades de ascensão e benefícios.

Quanto às etapas para implementação da controladoria na IES pesquisada, recomenda-se que a proposta de criação seja apresentada aos órgãos colegiados competentes para aprovação. Em seguida, deve-se efetuar um trabalho de conscientização com os membros da organização, de modo que se comprometam com esta nova unidade organizacional. Por fim, deve-se designar ou contratar o profissional que exercerá o cargo de *controller*.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Como recomendações para futuras pesquisas sugere-se que a proposta apresentada neste trabalho seja ampliada, de forma que contemple além dos aspectos econômicos e financeiros as questões acadêmicas da instituição.

Além disso, é oportuno realizar uma pesquisa com as IES do Estado de Santa Catarina com a finalidade de identificar se existe a controladoria formalmente constituída nestas entidades e como se configura esta unidade organizacional.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edson Pacheco de. A universidade como núcleo de inteligência estratégica. In: MEYER JR, Victor; MURPHY, J. Patrick. (Org.). **Dinossauros, gazelas e tigres: novas abordagens da administração universitária**. Um diálogo Brasil e EUA. Florianópolis, Insular, 2000, p. 67-90.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. (Org.).

Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001, p. 343-355.

ALPERSTEDT, Graziela Dias; MARTIGNAGO, Graciella; FIATES, Gabriela Gonçalves Silveira. O processo de adaptação estratégica de uma instituição de ensino superior sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Ciências da Administração**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 15, p. 207-225, Jan./Jun. 2006.

ANDRADE, Arnaldo Rosa de. A universidade como organização complexa. **Revista de Negócios**. Blumenau, v. 07, n. 03, p. 15-28, Jul./Set., 2002.

ANDRADE, Murilo M. de; STRAUHS, Faimara R.. Competências requeridas pelos gestores de instituições de ensino superior privadas: um estudo em Curitiba e Região Metropolitana. **Revista Gestão Industrial**. Ponta Grossa, v. 02, n. 03, p. 87-102, Set./Dez., 2006.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. - 2. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, Antony *et al.*. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARRETO, João Marcelo Pitiá; BARRETO, Eduardo Fausto; BARRETO, Maria da Graça Pitiá. Controladoria em instituições de ensino superior. **Revista ANGRAD (Associação Nacional dos cursos de Graduação em Administração)**. Rio de Janeiro, v. 9, n. 2, p. 207-225, Abr./Mai./Jun. 2008.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino.** São Paulo, 1997. 220 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria; MARTINS, Luciano Waltrick. Sistema de informações executivas: suas características e reflexões sobre sua aplicação no processo de gestão. **Revista Contabilidade e Finanças.** São Paulo, v. 15, n. 26, p. 6-24, Mai./Agos. 2001.

_____; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças.** São Paulo, v. 18, n. 45, Dec. 2007.

_____; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios.** São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, Jul./Set. 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da *práxis*. São Paulo, 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BORSATO, Jaluza Maria Silva Lima *et al.*. **A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior.** In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza – CE: Congresso Brasileiro de Custos, nov. 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

BRAGA, Ryon, MONTEIRO, Carlos. **Planejamento estratégico sistêmico para instituições de ensino.** São Paulo: Hoper, 2005.

BRASIL. **Constituição federal**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>
Acesso em 04 Abr. 2010.

BRASIL. **Lei 9.394/96** - diretrizes e bases da educação. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>
Acesso em 04 Abr. 2010.

BRASIL. **Lei 10.861/04** - SINAES. Disponível em:

<<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/leisinaes.pdf> > Acesso em 10
Abr. 2011.

BREITENBACH, Méri; ALVES, Tiago Wickstrom; DIEHL, Carlos Alberto. Indicadores financeiros aplicados a gestão de instituições de ensino de educação básica. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 167-203, Jul./Set. 2010.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001, p. 135-154.

COLENCI JR., Antônio; PANZERI, Viviane; BARBOSA, Adilson Antônio. O planejamento estratégico das instituições de ensino superior a partir de referências competentes. **Revista de Administração da UNIMEP**. Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 48-58, Set./Dez. 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DITTADI, Jadir Roberto; SOUZA, Marcos Antonio de. **Práticas de gestão adotadas em instituições de ensino superior estabelecidas no estado de Santa Catarina**. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza – CE: Congresso Brasileiro de Custos, nov. 2009.

FIETZ, Édina Elisangela Zellmer; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**. Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, Jan./Mar., 2007.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

FISCHMANN, Adalberto Aivérico; ZILBER, Moisés Ari. Utilização de indicadores de desempenho para a tomada de decisões estratégicas: um sistema de controle. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 1, n. 1, p. 10-25, 2000.

FLORES, Luiz Carlos da Silva. **Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do sistema funcional do ensino superior de Santa Catarina**. Tese (Doutorado de Engenharia de Produção). UFSC, Florianópolis, 2005.

FLORIANI, Arlete Regina. Controladoria como geradora de informações para subsidiar decisões administrativas. **Revista de Negócios**. Blumenau, v. 06, n. 03, p. 29-38, Jul./Set., 2001.

FORNARI, Juliana Savoy *et al.*. A importância do planejamento de marketing em instituições de ensino superior: estudo de caso em uma instituição privada. **eGesta - Revista Eletrônica de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 5, n. 2, p. 147-179, Abr./Jun., 2009.

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

GASSENFERTH, Walter; SOARES, Maria Augusta Machado. Uma análise da evolução do *Balanced Scorecard* como ferramenta de controle de desempenho e sua relação com os indicadores financeiros. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 2, p. 162-186, 2007.

GUIMARÃES, Iolanda Couto *al.*. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, Jul./Set. 2009.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KÜPPER, Hans Wrich Prich. **Controlling**: konzeption, aufgaben und instrumente. 4. ed. Berlin: MSG, 2005.

LIMA, Emanuel Marcos; PEREIRA, Carlos Alberto. Apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, n. 36, p. 35-49, Set./Dez., 2004.

LUHANGA, Matthew. Strategic planning of Higher Education Institutions in Africa: a case study of the University of Dar-es-Salaam. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 2, Issue 5, 2010, p. 7071-7085.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade gerencial**: um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

_____; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *et al.* **Funções da controladoria**: um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza – CE: Congresso Brasileiro de Custos, nov. 2009.

_____. *et al.* **O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional**. In: IV Congresso ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Natal - RN, jun. 2010. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/01/CCG080.pdf>
Acesso em: 12 jan 2011.

MACHADO, Alessandra de Oliveira *et al.* **Competências do controller**: um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza – CE: Congresso Brasileiro de Custos, nov. 2009.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. Proposta de integração dos planejamentos estratégico e operacional ao *Balanced Scorecard*: o caso de uma rede de empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, ano 02, v. 1, n. 4, p. 73-97, Jul./Dez., 2005.

MARCELINO, Gileno Fernandes. Gestão da Faculdade de Estudos Sociais Aplicados da Universidade de Brasília - UNB. Universidade de Brasília - UNB, v. 6, n. 2, p. 43-66, Jul./Dez., 2002.

MARRA, Adriana Ventola; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes. A prática social de gerentes universitários em uma instituição pública. **RAC**. v. 9, n. 3, p. 09-31, Jul./Set., 2005.

MENEGAT, Valdenir. **Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE - SC**. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/223.pdf> Acesso em: 25 fev 2010.

MERLO, Roberto Aurélio; BEUREN, Ilse Maria. Sistema de informações para a gestão econômico-financeira de uma universidade comunitária: um estudo de caso da UNOESC. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Sistema de informações para a gestão universitária**. São Miguel do Oeste: UNOESC, 2004, p. 159-201.

MERZUKI, Siti Emalia; LATIF, Hamrila A. Information Management (IM) for academic staff advancement programme in higher institutions. **Journal of Technology Management & Innovation**, Santiago, v. 4, n. 1, mayo 2009 .

MEYER JR, Victor. Novo contexto e as habilidades do administrador universitário. In: MEYER JR, Victor; MURPHY, J. Patrick. (Org.). **Dinossauros, gazelas e tigres: novas abordagens da administração universitária. Um diálogo Brasil e EUA**. Florianópolis, Insular, 2000, p. 139-158.

_____. Planejamento universitário: ato racional, político ou simbólico – um estudo de universidades brasileiras. **Revista Alcance - UNIVALI**. v. 12, n. 3, p. 373-389, Set./Dez., 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração das empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas 2008.

MURARO, Mirna; SOUZA, Márcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração de resultados por unidade de negócio. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, ano 04, v. 1, n. 8, p. 43-66, Jul./Dez., 2007.

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

NEGRA, Carlos Alberto Serra; TEIXEIRA, Fabrícia Souza; CARMO, Rosemeyre Francisca do. O balanço social na gestão das instituições de ensino superior. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 12, n. 3, p. 9-34, Dez. 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. – 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estratégia empresarial**: uma abordagem empreendedora. - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 1991.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. – 2. ed. - São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa; SAURIN, Valter. Fontes de financiamento e despesas por categorias econômicas no ensino superior: uma análise comparativa entre as três universidades federais da Região Sul. **Revista de Ciências da Administração**. Belo Horizonte, v. 7, n. 13, p. 1-20, Jan./Jul. 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 40, p. 120-132, Jan./Abr. 2006.

REBECHI, Robson. O planejamento estratégico nas instituições de ensino superior dos cursos de administração do Estado de São Paulo. **Revista de Administração da UNIMEP**. Belo Horizonte, v. 5, n. 3, p. 101-112, Set./Dez. 2007.

REBELO, Luiza Maria Bessa; ERDMANN, Rolf Hermann. Modelo de formação de estratégias de gestão em instituições de ensino superior sob o enfoque da teoria da complexidade. **RAI – Revista de Administração e Inovação**. São Paulo, v. 4, n. 1, p. 05-20, Abr./Jun. 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPAIO, Helena Maria Sant’Ana. **O ensino superior no Brasil: o setor privado**. São Paulo: Hucitec; FAPESP, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Luís Paulo Guimarães dos. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior: uma abordagem da gestão econômica. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, n. 28, p. 86-99, Jan./Abr., 2002.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica, GECON**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SENGER, Igor; BRITO, Mozar José de. Gestão de sistema de informação acadêmica: um estudo descritivo da satisfação dos usuários. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 6, n. 3, p. 12-40, 2005.

SILVA, Ana Paula Nogueira e; CASALINHO, Gilmar D’Agostini Oliveira; CASSANEGO JR, Paulo Vanderlei. Gestão estratégica em instituições de ensino: um estudo de caso no colégio São José de Pelotas/RS. **Revista Gestão Industrial**. Ponta Grossa, v. 05, n. 2, p. 12-43, Abr./Jun. 2009.

SILVA, Tarcísio Pedro da; BEUREN, Ilse Maria; SILVEIRA, Amélia. Análise da concorrência entre as instituições de ensino superior do Vale do Itajaí - SC. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 93-116, Abr./Jun. 2007.

SOUZA, Bruno Carlos de; BORINELLI, Márcio Luiz. **As funções de controladoria:** um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza – CE: Congresso Brasileiro de Custos, nov. 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de; OTT, Ernani. **Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: reflexões sobre o enfoque de gestão descentralizada e da controladoria.** In: VIII Congresso Internacional de Costos – Instituto Nacional de Costos. Punta del Este, nov. 2003. Disponível em: <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/190.doc> Acesso em: 25 fev 2010.

VANTI, Adolfo Alberto *et al.*. A controladoria utilizando a lógica *fuzzy* no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 1, p. 31-58, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração.** - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

VICENTE, Célia Cristina da Silva *et al.*. Estudo do papel dos *controllers* de gestão em Portugal. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 8, n. 3, p. 66-79, jul/set. 2009.

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO

1) PERFIL DOS GESTORES	
1.1) Tempo de atuação na Instituição: <input type="checkbox"/> de 1 a 5 anos <input type="checkbox"/> de 6 a 10 anos <input type="checkbox"/> de 11 a 15 anos <input type="checkbox"/> de 16 a 20 anos <input type="checkbox"/> mais de 20 anos	1.2) Área de formação acadêmica: <input type="checkbox"/> Graduação. Em: _____ <input type="checkbox"/> Especialista. Em: _____ <input type="checkbox"/> Mestre. Em: _____ <input type="checkbox"/> Doutor. Em: _____ <input type="checkbox"/> Pós doutorado. Em: _____
1.3) Cargo que ocupa: <input type="checkbox"/> Reitor <input type="checkbox"/> Vice Reitor <input type="checkbox"/> Pró Reitor. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Diretor de UNA. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Coordenador de Curso. Qual? _____ <input type="checkbox"/> Outro. Qual? _____	
1.4) Tempo de atuação no cargo/função: <input type="checkbox"/> menos de 1 ano <input type="checkbox"/> de 1 à 4 anos <input type="checkbox"/> de 4 à 8 anos <input type="checkbox"/> de 8 à 12 anos <input type="checkbox"/> mais de 12 anos	
1.5) Desenvolve outras funções na Universidade concomitantes ao cargo de gestor? Qual (is)? _____ _____ _____	
1.6) Antes de assumir este cargo/função, você já havia atuado como gestor? Qual (is) foram suas experiências anteriores na área administrativa? _____ _____ _____	
1.7) O tempo dedicado à função de gestor é suficiente para o desenvolvimento das atividades que esta requer? Por quê? _____ _____ _____	

2) PROCESSOS GERENCIAIS	
2.1) Planejamento	
<p>Sabe-se que o planejamento consiste “no processo de determinação dos objetivos organizacionais e das formas pelas quais eles são alcançados”. Desta forma, responda:</p>	
<p>a) A Universidade possui planejamento estratégico formal? <input type="checkbox"/> sim <input type="checkbox"/> não <input type="checkbox"/> desconhece</p>	<p>b) Você participou do processo de elaboração do planejamento estratégico da Universidade? <input type="checkbox"/> sim <input type="checkbox"/> não Por que? _____ _____ _____ _____</p>
<p>c) A missão e visão da Universidade foram definidas com clareza? <input type="checkbox"/> sim <input type="checkbox"/> sempre que possível <input type="checkbox"/> as vezes <input type="checkbox"/> nunca <input type="checkbox"/> desconhece</p>	
<p>d) A missão e visão da Universidade são amplamente divulgadas a todos os setores da entidade? <input type="checkbox"/> constantemente <input type="checkbox"/> sempre que possível <input type="checkbox"/> as vezes <input type="checkbox"/> nunca <input type="checkbox"/> desconhece</p>	
<p>e) De que forma a missão e visão são divulgadas? _____ _____ _____ _____</p>	
<p>f) Você tem conhecimento dos principais objetivos descritos no planejamento estratégico da Universidade? <input type="checkbox"/> sim <input type="checkbox"/> não <input type="checkbox"/> desconhece</p>	
<p>g) A missão, a visão e os objetivos estratégicos estão coerentes com a realidade da Instituição? Por quê? _____ _____ _____</p>	
<p>h) Em relação aos planos operacionais para a área que você gerencia, estes estão alinhados com os objetivos estratégicos da IES? <input type="checkbox"/> sim <input type="checkbox"/> sempre que possível <input type="checkbox"/> as vezes <input type="checkbox"/> nunca <input type="checkbox"/> desconhece</p>	

2.2) Orçamento

O orçamento “é o instrumento que traz a definição quantitativa dos objetivos organizacionais e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle do desempenho das áreas”. Diante disso, responda:

a) A Instituição adota orçamento?

- () sim
 () não
 () desconhece

b) Quais as peças orçamentárias utilizadas pela Instituição?

- () Orçamento de Investimentos
 () Orçamento de Custos e Despesas
 () Orçamento de Receitas
 () Resultado/Margem de contribuição por UNA e Curso
 () Fluxo de Caixa Projetado
 () Demonstração do Resultado do Exercício Projetada
 () Balanço Patrimonial Projetado
 () Outros. Quais? _____

c) O orçamento é efetivamente utilizado como instrumento de suporte a gestão na Instituição?

- () constantemente () sempre que possível () as vezes () nunca () desconhece

d) Você tem conhecimento das metas orçamentárias para a área que está sob sua responsabilidade?

- () sim () sempre que possível () as vezes () nunca () desconhece

e) Além dos processos de planejamento e orçamento a Universidade utiliza outros instrumentos de gestão?

- () sim
 () não
 () desconhece

Qual (is)? _____

2.3) Controle

a) Quais as formas de controle utilizadas pela IES para verificar se os objetivos determinados no planejamento estratégico estão sendo alcançados?

b) Qual a periodicidade desta verificação?

- () mensal () trimestral () semestral () anual () desconhece

c) E você, como faz para verificar se os planos específicos da área que está sob sua responsabilidade estão sendo cumpridos? Utiliza algum instrumento de controle? Qual (is)?

d) São tomadas ações corretivas durante o desenvolvimento das atividades para alcançar os objetivos propostos?

sim sempre que possível as vezes nunca desconhece

e) Qual o nível de cobrança da administração superior sobre os gestores quanto ao alcance das metas estabelecidas no orçamento operacional?

Altíssimo Alto moderado Baixo Baixíssimo

f) O que acontece se a área que você gerencia não conseguir atingir as metas?

2.4) Sistema de Informações

a) O sistema de informações existente na Instituição é suficiente para atender suas necessidades de gestão?

sim
 não

Por quê?

b) Os sistemas de informações contábeis e gerenciais utilizados permitem:

b.1) o acompanhamento das metas estabelecidas

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece

b.2) a condução do processo orçamentário

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece

b.3) a análise do desempenho dos gestores

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece

b.4) a análise do desempenho dos cursos oferecidos

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece

c) Que informações você utiliza como base para a tomada de decisão?

d) O que poderia ser feito para melhorar o suporte informacional existente na IES?

2.5) Gestão de Pessoas

a) Existe liderança e comprometimento da alta administração na busca dos objetivos institucionais?

sim sempre que possível as vezes nunca desconhece

b) De que forma isso ocorre?

c) A Instituição possui políticas relacionadas aos recursos humanos formalizadas?

sim
 não
 desconhece

d) As atribuições de responsabilidades dos cargos de gestores e técnicos administrativos são definidas claramente?

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece

e) Existem sistemas de reconhecimento e incentivo, como por exemplo: remuneração variável, na obtenção das metas?

f) Existe necessidade de capacitação e desenvolvimento de pessoas, em relação ao desempenho das atividades administrativas e operacionais, na área que você gerencia?

sim
 não
 desconhece

g) A Universidade proporciona o desenvolvimento da capacidade técnica nos seus colaboradores?

constantemente sempre que possível as vezes nunca desconhece