

## ADESÃO AO PROUNI – EXTRATO DE PESQUISA SOBRE A PERCEPÇÃO DE *CONTROLLERS* EM IES PRIVADAS DA CIDADE DE SÃO PAULO

### RESUMO

Desde em 2004, o PROUNI vem revelando as percepções dos representantes da sociedade, inclusive os gestores das Instituições de Ensino Superior (IES) beneficiárias do Programa. Entretanto, pouco se sabe sobre a percepção desses sujeitos, em particular os *controllers*, quanto à adesão a este programa. Identificar e analisar essas percepções foi o objetivo desta pesquisa. Foram realizados o levantamento bibliográfico e documental da legislação relativa ao tema e uma pesquisa empírica e qualitativa com os gestores (Reitores, Pró-Reitores Administrativos e *Controllers*) de três IES privadas na cidade de São Paulo, participantes do PROUNI. Este artigo é um extrato dos resultados obtidos em relação aos *Controllers*. Constatou-se que a percepção destes profissionais sobre o PROUNI é fragmentada e operacional, pois revelaram interesse restrito às suas áreas atuação, além do que o conhecimento desses entrevistados revelou-se ligado aos aspectos operacionais. Para eles, as variáveis consideradas pelas IES para a adesão foram as financeiras, econômicas, políticas, operacionais, fiscais e, com menos intensidade, as sociais; as políticas para “estarem bem aos olhos” do Governo e as tributárias para manterem suas isenções já existentes. Constatou-se que houve planejamento antes da adesão ao PROUNI nas três IES pesquisadas, o que não foi o determinante para a adesão. Infere-se que a Controladoria dessas instituições possui atuação operacional quanto aos fatos relativos ao PROUNI, o que restringe o fornecimento de informação para as tomadas de decisões relativas a este assunto.

### 1 INTRODUÇÃO

O Brasil experimentou considerável crescimento da educação a partir dos anos 1990 (INEP, 2003). Entretanto, tal crescimento foi inferior ao de países como a Argentina, Chile, Bolívia e México (CASTRO, 1998). Em conjunto com outros fatores, isso contribuiu para a aprovação, em 2001, da Lei 10.172 (BRASIL, 2001), que instituiu o Plano Nacional de Educação (PNE). Dentre outras metas, o referido plano buscou prover o acesso à educação superior de pelo menos 30% da população nacional entre, 18 e 24 anos, no decênio 2001-2010. Com o intuito de alcançar essa meta, o governo precisou contar com a atuação do setor privado, pois não possuía infra-estrutura e pessoal suficiente para isso.

Esse cenário foi decisivo para o surgimento de novas Instituições de Ensino Superior (IES) privadas, estimulando o crescimento do setor. Carvalho e Lopreato (2005) afirmam que o crescimento trouxe maior concorrência e, conseqüentemente, um percentual crescente de vagas ociosas nestas IES. Isso fez crescer a pressão dos representantes desse segmento sobre o Governo Federal, na busca de uma solução para tal realidade.

Em 2004, o Congresso Nacional recebeu um projeto de lei que tratava do Programa Universidade Para Todos (PROUNI). Este programa visava favorecer o acesso a estudantes de baixa renda ao ensino superior privado, mediante concessão de bolsas de estudos pelas IES privadas. Em troca, o Governo Federal concederia isenção de alguns tributos às IES privadas que aderissem ao Programa, tais como o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Percebe-se uma articulação governamental para amenizar duas situações: i) atender à meta do PNE de inserção dos 30% da população entre 18 e 24 anos no ensino superior até 2010 e ii) atender aos reclamos dos representantes das IES privadas, que pressionavam o Governo em busca de uma solução, quanto à concorrência e aumento de vagas ociosas.

O PROUNI foi alvo de vários estudos, descritos no referencial teórico. Isto porque o governo, de forma indireta, investiria seus recursos na iniciativa privada e não na máquina governamental, por meio de isenção dos tributos e contribuições mencionados anteriormente.

A partir de então revelou-se a percepção, sobre o PROUNI, de partidários e não partidários ao governo, com críticas e defesas sobre o Programa. Seus defensores, na maioria do Governo Federal, faziam-no justificando que o mesmo proporcionaria o acesso ao ensino superior privado aos menos favorecidos, buscando cumprir uma meta do PNE. Outros, na maioria teóricos sobre o assunto, criticavam-no devido às isenções de tributos e contribuições sociais concedidas as IES privadas que aderissem ao programa, além do que a lei que o instituiu sofreu interferências da iniciativa privada, conforme se verá ao longo do trabalho.

Contudo, não se encontrou a percepção, sobre o referido programa, dos *controllers*. Surge assim a possibilidade de identificar e analisar as percepções desse grupo de profissionais, em relação ao PROUNI, relacionadas aos aspectos políticos, sociais, legais, operacionais, administrativos, econômicos, contábeis e tributários.

Um objetivo da pesquisa, de caráter mais abrangente, foi identificar e analisar a percepção dos *controllers* de IES privadas, na cidade de São Paulo, quanto à adesão ao PROUNI. Os objetivos específicos da investigação são os seguintes: (i) verificar o conhecimento dos *controllers* sobre o PROUNI e quais fatores contribuíram para a adesão ao programa; (ii) evidenciar se foram realizados estudos anteriores à implantação do PROUNI e, em caso afirmativo, como estes contribuíram para a adesão; e (iii) analisar como os resultados econômicos proporcionados pela adesão vêm sendo acompanhados e avaliados em relação a aspectos como prestação de contas ao governo e evidênciação contábil.

Há pesquisas sobre o PROUNI, descritas na revisão da literatura. Entretanto, até o momento não foram localizados estudos sobre as percepções dos *controllers* das IES privadas que tenham aderido ou não ao programa. Esta lacuna é uma justificativa relevante para a realização do trabalho.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Antes do lançamento do PROUNI, o setor educacional privado superior vivia um período de incertezas (CARVALHO; LOPRETO, 2005). A inadimplência e desistência de alunos, aliada à maior concorrência e o aumento de vagas ociosas, instigaram as associações de classe desse segmento a pressionar o Governo Federal. Cardoso (2008), Barreiro e Terribili Filho (2007) e Almeida (2006) apontam que o Governo se via pressionado por organismos multilaterais como o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial. Estes organismos exigiam cortes de gastos públicos justamente quando era necessário aumentar a oferta de vagas na educação superior, já que uma meta do PNE era ter, até 2010, 30% da população nacional entre 18 e 24 anos neste nível de ensino (BETTIOL JUNIOR, 2005).

Antes do PROUNI, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) enfrentavam um período de crise, descrito no relatório do Grupo de Trabalho Interministerial (GTI), criado por Decreto Federal em outubro de 2003 para analisar e apresentar um plano de ação para essas instituições (BRASIL, 2003). O GTI apresentou um elenco de ações emergenciais para enfrentar a crise das IFES. Portanto, estando as IFES em tal situação, o governo precisava contar com o setor privado, se quisesse alcançar a meta supracitada do PNE.

O governo contou com a participação das IES privadas nesse processo, também para atender aos reclamos deste segmento, em uma via de duas mãos. As IES privadas, a partir da aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) em 1996 (BRASIL, 1996), foram divididas em “com finalidades de lucro” e “sem finalidades lucrativas”. As primeiras não mais contavam com recursos públicos, tais como isenções de alguns tributos, enquanto as demais continuavam gozando desses benefícios.

Sem recursos para investir nas IFES, poderia aplicar de forma indireta nas IES privadas por meio de isenções de tributos, arrefecendo os ânimos do segmento e alcançando a meta já mencionada do PNE. Porém, tal procedimento geraria críticas. Poderiam surgir atores sociais afirmando que a renúncia fiscal repassada as IES privadas poderia ser usada para

investir nas IFES. A solução era preparar o público envolvido para que, quando o governo tomasse tais medidas, houvesse o menor número de críticas possíveis. Vários fatores indicam tal articulação, dentre eles o trabalho de Cristovam Buarque na Conferência Mundial de Educação Superior, em Paris, em junho de 2003. Nesta conferência o então Ministro da Educação expôs o trabalho denominado “A universidade numa encruzilhada”. Este trabalho, dentre outras estratégias, buscava mesclar o conceito de público e privado, pois assim, o governo seria justificado quando investisse em universidades privadas (BUARQUE, 2003).

O governo conseguiu aprovar em janeiro de 2005 a Lei 11.096 (BRASIL, 2005b) que instituiu o PROUNI. Por meio de tal programa foi possível conceder benefícios fiscais as IES privadas com finalidades de lucro, atendendo aos reclamos desta iniciativa, além do PROUNI ter sido considerado um programa social. Carvalho e Lopreato (2005) afirmam que tal programa é uma forma de “fuga pra frente” para as IES privadas.

Assim, mediante o exposto, fica evidente que tanto a pressão exercida sobre o governo pelo segmento privado educacional superior quanto a já mencionada meta do PNE contribuíram decisivamente para a criação do PROUNI.

## 2.1 Formas jurídicas e tributação das IES privadas no Brasil

As IES privadas são administradas e mantidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Suas formas jurídicas, de acordo com o art. 20 da Lei 9.394 (BRASIL, 1996), são: IES privadas “com finalidades lucrativas” ou “sem finalidades de lucro”. Estas se subdividem em “Comunitárias”, “Confessionais” e “Filantrópicas”. Com a adesão ao PROUNI, as IES privadas recebem as isenções de tributos demonstradas no Quadro 1.

**Quadro 1:** % e base de cálculo dos tributos federais por categoria de IES, com e sem o PROUNI.

Tributos	Com fins Lucrativos		Sem fins lucrativos			
			Confessionais/Comunitárias		Filantrópicas	
	Sem PROUNI	Com PROUNI	Sem PROUNI	Com PROUNI	Sem PROUNI	Com PROUNI
IRPJ	25% lucro	-	-	-	-	-
CSLL	9% lucro	-	-	-	-	-
COFINS	7,6% receita	-	3% receita	-	-	-
PIS	1,65% receita	-	1% folha	-	1% folha	-
INSS patronal	20% folha	20% folha	20% folha	20% folha	-	-

Fonte: Adaptado de Carvalho e Lopreato (2005).

De acordo com o Quadro 1, percebe-se que, aderindo ao PROUNI, as IES com fins lucrativos obtêm isenções de quatro tributos federais – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. As sem fins lucrativos – confessionais e comunitárias, ficam isentas da COFINS e do PIS. As sem fins lucrativos – filantrópicas, beneficiam-se com a isenção do PIS, que é calculado sobre a folha de pagamento, de acordo com a Lei 9.715/98 (BRASIL, 1998) mais a Lei Complementar 7/70 (BRASIL, 1970). Desta forma, as IES “lucrativas” estariam no mesmo patamar tributário das IES “sem fins lucrativos” confessionais e comunitárias, pois ambas só seriam tributadas pela previdência social por meio do INSS patronal. O exposto evidencia que as IES “lucrativas” são as mais beneficiadas economicamente com a adesão ao PROUNI.

## 2.2 Gestão de instituições de ensino superior privadas

“A gestão é o processo que orienta a realização das atividades da empresa a seus propósitos, ou seja, é responsável pela dinâmica do sistema” (PEREIRA, 2001, p. 56). Para realizar as atividades da empresa é preciso planejamento. Almeida, Parisi e Pereira (1999) afirmam que, na gestão de várias atividades, as ações devem ser cuidadosamente planejadas,

de forma a implementar planos adequados, além de realizar avaliações sistemáticas do desempenho realizado frente aos planos idealizados. Infere-se que a decisão de aderir ou não aderir ao PROUNI deveria ser orientada por um planejamento.

Mandelli (2003) propõe uma metodologia para a gestão. Para ele, as mudanças devem ser estruturadas em dois blocos interdependentes – projeto estruturante e projeto de alavancagem de desempenho. Para gerir projetos de alavancagem de desempenho, é necessária uma estrutura de suporte à organização funcional da empresa, cuja finalidade é acelerar o processo de mudança de forma a criar foco. Essa estrutura de suporte, focada na mudança, pode ser formada por um grupo de pessoas que, simultaneamente às suas atividades, garantam a efetividade das ações propostas e decidam sobre a estratégia a ser adotada para acompanhar os projetos e ações ou atitudes necessários à condução do projeto. Esse grupo irá discutir e estabelecer as prioridades, definir os responsáveis e iniciar o projeto, assegurando que o plano de ação seja compatível com a dinâmica da empresa frente às instabilidades do mercado.

Tomando como base o argumento de Mandelli (2003), é preciso criar um grupo de pessoas para planejar e agir estratégica e eficientemente na implementação do PROUNI. São necessárias pessoas que dêem suporte aos procedimentos relativos à adesão junto ao Ministério da Educação; que informem os critérios que resultam no desenquadramento do PROUNI e as metas a serem buscadas para que isso não ocorra; que apurem e informem os valores não desembolsados referentes às isenções tributárias adquiridas em virtude da adesão, comparando-os com os valores não recebidos pela concessão das bolsas de estudo; que definam os percentuais de bolsas integrais e parciais necessárias à exigência mínima da legislação concernente e, que prestem contas junto aos órgãos competentes.

A estruturação das mudanças decorrentes da adesão ao PROUNI é um desafio à gestão das IES privadas. Existem várias dimensões a serem analisadas e ajustadas para que se alcancem os resultados esperados, tais como o número de pessoas envolvidas, o número de processos afetados, o número de pessoas afetadas e os sistemas de informações gerenciais.

Quanto aos setores envolvidos e seus responsáveis, este artigo aborda a controladoria, pois de acordo com Padoveze e Benedicto (2005), numa organização ela exerce posição ativa e não passiva, uma vez que tem como responsabilidade o fazer acontecer o que se planejou. Os referidos autores ainda afirmam que a controladoria, além de controlar e informar, também pode exercer papel influenciador a fim de assegurar a eficácia empresarial. Sendo assim, ao realizar estudos sobre a implantação do PROUNI, a controladoria pode influenciar sobre aderir ou não aderir ao programa.

O *controller* é responsável pela controladoria. Para Peleias (2002 p. 13), a controladoria é “uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades com o objetivo de dar suporte adequado ao processo de gestão”. Desse modo, a controladoria é responsável por contribuir com a gestão de uma organização. Entretanto, para que a controladoria contribua com a gestão de uma organização, é necessário desempenhar algumas funções.

Ao estudar as funções da controladoria no processo de gestão, Borinelli (2006, p. 145) afirma que:

A função de Controladoria no processo de gestão da entidade como um todo é de participante ativa, ou seja, é parceira dos gestores das demais funções organizacionais, participa das tomadas de decisões e, assim, compromete-se com a gestão com os objetivos estabelecidos. Adicionalmente, pela natureza das suas funções, a Controladoria também fornece subsídios informacionais ao processo de gestão.

A controladoria de uma IES pode contribuir com a implementação e gestão do PROUNI. Assim, inclui-se a controladoria como participante no processo da implementação do Programa Universidade Para Todos.

### 2.3 O PROUNI

O PROUNI foi instituído pela Lei 11.096/05 (BRASIL, 2005b). É um programa criado pelo Governo Federal cuja finalidade é a concessão de bolsas de estudo, na proporção de 100%, 50% e 25%, em IES privadas, aos estudantes de cursos de graduação e seqüenciais de formação específica. Seu objetivo é conceder bolsas de estudo a estudantes egressos do ensino médio da rede pública ou da rede particular na condição de bolsistas integrais ou parciais, cuja renda familiar *per capita* seja, no máximo, de três salários mínimos.

Os beneficiários são os estudantes brasileiros de baixa renda familiar e que não tenham diploma de nível superior, desde que tenham cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; portadores de deficiência física que atendam os requisitos da lei; autodeclarados indígenas, pardos ou negros. Inclui ainda professores da rede pública de ensino, nos cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica. A bolsa de estudo integral é para o aluno cuja renda familiar mensal *per capita* seja de no máximo um e meio salário-mínimo. As Bolsas de estudo parciais, 50% e 25%, são para alunos que a renda familiar *per capita* não ultrapasse três salários-mínimos.

O *site* do PROUNI (2010) divulgou que já atendeu, desde sua criação até o processo seletivo do segundo semestre de 2010, 747 mil estudantes, sendo 70% com bolsas integrais.

As IES não filantrópicas, conforme o art. 5º da Lei 11.096/05 (BRASIL, 2005b), devem conceder, no mínimo, uma bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes. Existe também outra possibilidade de acordo com o artigo em epígrafe: uma bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente matriculados em cursos efetivamente instalados, mas que ofertem adicionalmente quantidades de bolsas parciais de 50% ou de 25% na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos atinja o equivalente a 8,5% da receita anual dos períodos letivos em que há bolsistas do PROUNI.

As IES filantrópicas, de acordo com o art. 11 da Lei em questão, deverão conceder, no mínimo, uma bolsa integral a estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de curso de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da IES, matriculados em cursos efetivamente instalados.

O art. 7º da Lei 11.096/05 (BRASIL, 2005b) determina que as obrigações a serem cumpridas pelas IES participantes estão previstas no termo de adesão. Para usufruir das isenções descritas em Lei, o art. 3º da Instrução Normativa 456 (BRASIL, 2004) diz que a IES deve demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração concernentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, segregados das demais atividades.

No art. 8º da Lei 11.096/05 (BRASIL, 2005b) consta a obrigação da IES participante, por meio da mantenedora, comprovar ao final de cada ano-calendário, a quitação de tributos e contribuições federais administradas pela Secretaria da Receita Federal, sob pena de desvinculação do Programa. O art. 11 determina que as IES beneficentes de assistência social participantes devem conceder 20% da receita anual como gratuidades. O percentual de bolsas concedidas é baseado no faturamento anual e deve ser submetido ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. O número de bolsas de estudo concedidas, em relação ao de alunos devidamente matriculados, deve ser informado ao Ministério da Educação.

O Decreto 5.493/05 (BRASIL, 2005a), em seu art. 14 exige que a IES que aderir ao PROUNI, apresente ao Ministério da Educação, anual ou semestralmente, de acordo com o regime curricular acadêmico, o controle de frequência mínima obrigatória do bolsista, que corresponde a 75% da carga horária do curso; o aproveitamento do bolsista no curso, considerando o desempenho acadêmico, a média ponderada ou índice equivalente obtido a partir da relação entre matéria e crédito, além de outros critérios de avaliação adotados pela IES; e a evasão de alunos por curso e turno, assim como o total de alunos matriculados relacionando-se os estudantes vinculados ao PROUNI.

#### 2.4 Aspectos contábeis do PROUNI

Há procedimentos contábeis sugeridos (2008) para o PROUNI. Podem ser feitos dois lançamentos: o 1º relativo às mensalidades a receber, o 2º para as bolsas concedidas, conforme exemplo a seguir:

##### Lançamento nº 1 – Mensalidades a receber

<b>D</b>	<b>Ativo circulante</b>	
	Títulos a Receber	
	Mensalidades Escolares a Receber	
<b>C</b>	<b>Contas de Resultado</b>	
	Receitas Operacionais	
	Receita de Prestação de Serviços	
<b>Histórico</b>		<b>Valor R\$</b>
Valor referente às mensalidades a receber de todos alunos relativas a set/08		* 500.000,00

\* Valor hipotético.

##### Lançamento nº 2 – Bolsas de estudo concedidas

<b>D</b>	<b>Contas de Resultado</b>	
	Despesas Operacionais	
	Bolsas de Estudo PROUNI	
<b>C</b>	<b>Ativo Circulante</b>	
	Títulos a Receber	
	Mensalidades Escolares a Receber	
<b>Histórico</b>		<b>Valor R\$</b>
Valor referente às bolsas de estudo concedidas em set/08		* 150.000,00

\* Valor hipotético.

Quanto à evidenciação, tanto as Normas Brasileiras de Contabilidade quanto o Manual consultado durante a pesquisa IR (2008) não fornecem orientações para a dos resultados contábeis decorrentes da implementação do PROUNI, pois não são contabilizadas as receitas decorrentes das isenções dos impostos e contribuições como IRPJ, PIS, COFINS e CSLL. Verifica-se também que a forma de lançamento retro proposta expõe a receita à tributação, formando base de cálculo para os tributos incidentes tanto sobre a receita como sobre o lucro.

A Resolução CFC nº 1.121/08, que aprovou a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis – em seu item 35, cuida da primazia da essência sobre a forma. Assim, as transações econômicas deveriam ser apresentadas de acordo com a realidade econômica, e não com base na sua forma legal. Logo, o benefício fiscal adquirido pelas IES em função da adesão ao PROUNI deveria ser lançado na contabilidade, independentemente de existirem normas legais relacionadas a esse aspecto.

Outro fator a ser considerado é o Regime de Competência, o qual aponta que os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos quando ocorrem, e não somente

quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos. Portanto, mesmo não havendo movimentação financeira que represente o pagamento dos impostos e taxas já mencionados, deve-se registrar essa isenção, pois esse regime ainda pressupõe a confrontação entre receitas e despesas, ou seja, deve-se confrontar os benefícios do PROUNI – isenções – com seus custos – bolsas concedidas.

Em se tratando da confrontação das receitas com as despesas, há de se determinar quando uma receita e uma despesa devem ser reconhecidas. Para os fins dessa pesquisa, será considerada apenas a NBC T 1, mesmo existindo renomados autores que tratam dessa temática. O item 95 dessa norma contábil informa que as despesas devem ser reconhecidas com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Assim, ao se contabilizar as bolsas concedidas em decorrência do PROUNI deve-se, conseqüentemente, reconhecer os benefícios relativos às isenções fiscais relativas, no caso, as isenções dos tributos e contribuição social. Quanto ao reconhecimento das receitas, o item 92 relata que as receitas devem ser reconhecidas quando resulta em um aumento que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou diminuição de um passivo. Diante dessa orientação, as isenções fiscais decorrentes da adesão ao PROUNI devem ser lançadas na contabilidade, uma vez que representam a diminuição de um passivo, ou seja, os impostos e taxas a pagar.

Diante da ausência de normas quanto a esse assunto, apresenta-se o trabalho desenvolvido por Lima (2006). Nesse trabalho, o autor propõe uma alternativa para a apuração e evidenciação do resultado econômico-financeiro do PROUNI, de modo a subsidiar os gestores das IES.

A implementação do PROUNI pelas IES, como dito anteriormente, gera impactos patrimoniais. Esses impactos são decorrentes da isenção dos impostos como o IRPJ, a COFINS, a CSLL e o PIS, além da concessão de bolsas para os alunos que se enquadram nos termos da Lei que rege o PROUNI. Portanto, a proposta de Lima (2006), consiste em, registrar na contabilidade, os impactos gerados no patrimônio das IES, em virtude desses eventos, e então, evidenciá-los nas demonstrações contábeis.

Essa proposta permite a IES verificar quanto recebeu de benefícios – isenção de impostos – e quanto aplicou em bolsas de estudo. Caso o saldo apurado entre os recebimentos dos benefícios e a concessão de bolsas de estudo seja positivo, significa que o total dos recursos não recolhidos ao governo, sob a forma de impostos e contribuições, foi superior ao volume dos recursos aplicados em bolsas de estudo. Caso contrário, se o saldo apurado for negativo, significa que o valor dos benefícios recebidos pela IES foram inferiores aos valores concedidos em bolsas de estudo. Para tanto, foi desenvolvido por Lima (2006) um modelo de Demonstração do Resultado do Exercício (D.R.E.) em que é possível visualizar os resultados da IES antes e depois do PROUNI.

De posse dessas informações, gestores de IES podem verificar quais foram os valores obtidos com a isenção dos impostos e contribuições; quais foram os valores referentes à concessão de bolsas de estudo, além de poderem verificar também quais seriam os resultados sem a implementação e após a implementação do referido programa.

### **3 ABORDAGEM METODOLÓGICA**

A pesquisa é qualitativa (GODOY, 1995) e exploratória, pois buscou explorar um fenômeno novo, com pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2004). Os dados foram obtidos por contato direto com os entrevistados, para compreender os fenômenos segundo a visão dos atores da situação estudada.

Assim, quantidade de indivíduos fornecedores das informações não é mais importante do que o significado que esses indivíduos possuem, em virtude do que se procura para a investigação (ROSA; ARNOLDI, 2006). A escolha das IES privadas e a seleção dos

participantes da pesquisa foram de forma intencional e por acessibilidade. As IES escolhidas são da cidade de São Paulo. Para manter o caráter confidencial neste trabalho, optou-se por não informar quais foram as IES participantes. As IES que colaboraram possuem cursos de graduação e pós-graduação *Lato e Stricto Sensu*.

Após vários contatos por telefone, carta registrada e e-mail, conseguiu-se entrevistar três *controllers* de um total previsto de seis destes profissionais. Houve contatos em outras IES que não faziam parte da amostra previamente estabelecida. Tentou-se estender a amostra para fora da cidade de São Paulo, porém, sem êxito. Independentemente das dificuldades encontradas, o trabalho foi concluído a fim de que outros pesquisadores possam dar seqüência à pesquisa ora iniciada. Quanto a isto, Sellitz *et al* (1987) destacam que deve-se tentar apontar as lacunas do conhecimento mesmo diante de percalços encontrados no caminho, pois caso contrário, não se pode reabrir o assunto com o intuito de continuar a pesquisa.

O instrumento de coleta de dados usado no trabalho de campo foi o roteiro de entrevista semi-estruturada. Segundo Laville e Dione (1999, p. 188) trata-se de uma “série de perguntas abertas, feitas verbalmente em uma ordem prevista, mas na qual o entrevistador pode acrescentar perguntas de esclarecimento”. O roteiro foi construído com base nos objetivos específicos da pesquisa, conforme apresentados na introdução deste artigo. O Quadro 2 divide as perguntas da entrevista em quatro blocos a fim de categorizar as respostas dos entrevistados. As entrevistas foram gravadas, transcritas e posteriormente analisadas.

**Quadro 2:** Blocos para categorização das perguntas do roteiro de entrevista

Bloco	Objetivo do bloco
1	Identificação do respondente e da IES pesquisada
2	Verificar o conhecimento dos <i>controllers</i> sobre o PROUNI
3	Verificar as variáveis consideradas pelos <i>controllers</i> quanto à adesão
4	Verificar os procedimentos contábeis efetuados a fim de auxiliar a gestão das IES

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

A análise dos dados foi por meio da técnica de Análise de Conteúdo (BARDIN, 2004). Para Cooper e Schindler (2003, p. 346), “sua amplitude faz dela uma ferramenta flexível e vasta, que pode ser usada como uma metodologia ou como uma técnica para um problema específico”. Os autores mencionam que a mesma protege contra a percepção seletiva do conteúdo, garantindo rigorosos critérios de confiabilidade e validade.

Na apresentação e discussão dos resultados, foram consideradas as orientações de Fine e Kurdek (1994) sobre a preparação e apresentação de relatos de pesquisa em múltiplos artigos.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este tópico descreve e analisa os resultados empíricos da pesquisa relativos aos *Controllers* das 3 IES privadas da cidade de São Paulo, objeto da pesquisa. Não se realizou uma análise econômico-financeira dessas IES a fim de verificar se a adesão ao PROUNI foi compensadora ou não; tampouco comparar o custo do aluno do PROUNI com a redução da carga tributária relativa às isenções já mencionadas. Buscou-se alcançar ao objetivo geral e aos objetivos específicos descritos na introdução do trabalho. As entrevistas foram descritas e analisadas de acordo com o objetivo dos blocos descritos no Quadro 2.

### 4.1.1 Descrição e análise do primeiro bloco

O objetivo deste bloco (ver Quadro 2), é buscar a identificação tanto dos respondentes quanto das IES pesquisadas.

Os *controllers* das três IES pesquisadas são formados academicamente em cursos afins às funções ocupadas. Isto lhes permite ter conhecimentos sobre controladoria e como este órgão pode e deve auxiliar na gestão de suas IES. Na IES 1, o *controller* é graduado em

ciências contábeis; na IES 2 este profissional tem graduação tanto em ciências contábeis quanto em administração. O *controller* da IES 3 afirmou ser graduado e especialista em ciências contábeis.

A IES 1 é uma fundação sem fins lucrativos e as demais são filantrópicas. As três IES se filiaram ao PROUNI em 2005.

Na IES 1 existe apenas auditoria externa. A IES 2 tem auditoria interna e externa e, na IES 3, existe apenas a auditoria externa. A Lei 11.096/05 (BRASIL, 2005b) destaca que deve haver prestação de contas dos resultados do PROUNI por parte das IES que aderiram ao programa. Contudo, verificou-se que as IES pesquisadas não têm um procedimento de auditoria específico para o programa. Tal realidade indica que a prestação de contas pode ser prejudicada, haja vista a ausência deste procedimento.

#### 4.1.2 Descrição e análise do segundo bloco

Este bloco (ver Quadro 2), tem como objetivo verificar o conhecimento dos gestores sobre o PROUNI.

O estudo evidencia que o conhecimento sobre o PROUNI, dos três *controllers* entrevistados, se encontra muito voltado aos aspectos tributários, operacionais, econômicos e financeiros. Suas ênfases sobre questões políticas e sociais são praticamente inexistentes.

Na entrevista com o *controller* da IES 1, sua fala voltava-se sempre à necessidade de prestar contas das atividades da IES aos órgãos fiscalizadores. Não se percebeu um conhecimento mais abrangente sobre sua ligação com os planos governamentais, tais como alcançar a meta do PNE de ter até 2010, pelo menos 30% da população entre 18 e 24 anos na educação superior. O mesmo ocorreu com os *controllers* das demais IES pesquisadas.

Ao ser indagado sobre a importância do PROUNI em sua instituição, o *controller* da IES 1 transferiu tal responsabilidade ao reitor. No decorrer da entrevista, demonstrou preocupação no sentido de apoiar ao programa. Segundo ele, “sem o PROUNI”, sua IES ficaria “numa posição desconfortável frente ao governo”, pois a mesma goza dos direitos adquiridos do título de utilidade pública, que lhes permite “obter patrocínio do Governo Federal relacionado a outros programas sociais”. Ora, se sua instituição obtém patrocínio do Governo Federal e, sem os mesmos ficaria numa posição desconfortável, pode se inferir que o PROUNI é importante para esta IES. Contudo, mesmo diante dessas informações, esse *controller* eximiu-se de reconhecer a importância do programa para sua instituição.

Para os *controllers* da IES 2 e 3, o PROUNI é importante em suas instituições porque ajuda no processo de concessão de bolsas de estudo. Segundo eles, por meio deste programa a referida concessão ficou menos trabalhosa, uma vez que os alunos já vêm pré-selecionados pelos critérios do PROUNI, dispensando-os desta seleção, que inclusive, necessita de uma assistente social para tal tarefa.

Quando questionado sobre as obrigações relativas à adesão ao programa, o *controller* da IES 1 demonstrou pouco conhecimento e atribuiu à secretaria da sua IES a função de prestadora de contas aos órgãos competentes. Os *controllers* da IES 2 e 3 demonstraram um maior nível de conhecimento, com destaque para o *controller* da IES 2. No referencial teórico estão descritas várias obrigações concernentes ao programa.

Na IES 2, o *controller* afirmou que o Governo Federal praticamente obrigou as IES privadas e filantrópicas a prestarem serviços de educação a uma classe de alunos com menos recursos financeiros, no caso, o PROUNI. Isto porque se não o fizessem, essas IES poderiam perder os benefícios fiscais já adquiridos devido a não apoiar um programa governamental. Isto se daria por meio de “retaliações” quando da renovação do certificado de filantropia junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Para ele, o PROUNI é importante para

sua IES por permitir a continuidade da isenção tributária e o atendimento à classe social menos favorecida da sociedade, algo já praticado desde a fundação da entidade.

O que ficou evidente na fala deste *controller* é que o mesmo domina os aspectos legais e operacionais do PROUNI. Em comparação aos demais *controllers* entrevistados, foi o que demonstrou maior conhecimento sobre o programa. Não obstante, não se deve esquecer que, ao ser entrevistado, o sujeito pode mudar o seu comportamento e assim não revelar verdadeiramente seu pensamento (COOPER, SCHINDLER, 2003). Desse modo, esta possibilidade se aplica aos *controllers* das IES 1 e 3.

O conhecimento do *controller* da IES 3 sobre o PROUNI, está relacionado aos aspectos econômicos, financeiros, contábeis e operacionais. Para ele, é um programa de benefício fiscal cuja contrapartida é a concessão de bolsas de estudo. Seu conhecimento sobre o programa revela preocupação em manter o equilíbrio entre as bolsas de estudo concedidas e a renúncia fiscal obtida. Percebe-se que este gestor assimilou uma responsabilidade da controladoria que é fornecer informação para a melhor gestão do empreendimento, além de demonstrar que participa das tomadas de decisões, concordando com Borinelli (2006).

Por meio das entrevistas aos três *controllers*, não se percebeu um conhecimento sobre a ligação do PROUNI com os planos governamentais ou com o emaranhado político existente por detrás da sua criação, mas tão somente conhecimento ligado aos aspectos tributários, operacionais, econômicos, financeiros e, com menos ênfase, aos aspectos sociais; e nada sobre as questões políticas do programa; nem críticas foram lançadas sobre o mesmo.

Uma possibilidade a ser considerada sobre esta ausência de crítica, talvez possa ser explicada pelo fato de que nenhum dos três *controllers* tenha uma pós-graduação *stricto sensu*, não estando, portanto, despertados para a leitura aprofundada sobre o tema. A pós-graduação *stricto sensu* possibilita ao aluno imergir na pesquisa com mais profundidade, o que contribui para o desenvolvimento de um espírito crítico mais aguçado e uma melhor contextualização da realidade social, política e econômica.

Entretanto, ressalta-se que um conhecimento mais amplo e aprofundado dos aspectos não contábeis sobre o PROUNI não é sinônimo de maior eficiência profissional. A realidade verificada não impede que estes profissionais exerçam as suas funções conforme descritas no referencial teórico.

#### 4.1.3 Descrição e análise do terceiro bloco

O terceiro bloco, conforme o Quadro 2, buscou verificar as variáveis consideradas pelos *controllers* quanto à adesão ao programa.

Na IES 1, o *controller* afirmou que a adesão ao PROUNI foi estritamente social. Contudo, no decorrer da entrevista, não foi isso que se verificou. Ao ser perguntado sobre o que levou a sua IES a aderir ao referido programa, este respondeu que o motivo foi “a aderência ao título de utilidade pública federal”. Ao explicar sua resposta mencionou ainda que “você não pode simplesmente virar as costas para um programa federal” uma vez que isso poderia comprometer o *status* e imagem da sua instituição e impedir de gozar isenções e imunidades fiscais, além de se beneficiar de outros planos financeiros federais. Portanto, pode-se inferir que a adesão não se deu apenas em decorrência de aspectos sociais.

Na sequência da entrevista, o *controller* afirmou que o propósito do PROUNI em sua instituição é continuar com toda a possibilidade de benefícios que já têm e complementa dizendo que o programa é “um retorno direto, seria um retorno em termos de manutenção das condições que a gente goza hoje”. (Grifo nosso)

O seguinte fragmento da entrevista reforça a ideia de que a variável “social” não foi determinante para a adesão ao PROUNI na IES 1: “o fato de você não aderir ao PROUNI, a gente estaria na contra mão dos anseios do governo federal, e com isso a gente ficaria numa

situação desconfortável, principalmente contra o controle federal, contra as nossas reivindicações junto ao governo federal, e quanto ao ministério público”.

Ainda em relação aos aspectos que motivaram a adesão ao programa, o *controller* afirmou que a “intenção é estar em sintonia com o governo federal mantendo o título de utilidade pública conseguindo patrocínio de todos os programas do governo federal que a gente pudesse se filiar”. Tais afirmações permitem inferir que aspectos financeiros e políticos foram mais contundentes à adesão que aspectos sociais.

Nesta IES foram realizados estudos e planejamentos prévios tendo-se em vista a simulação dos resultados financeiros, econômicos e operacionais oriundos de uma possível adesão ao programa. De acordo com o *controller* da IES 1 foram envolvidos o departamento de contabilidade, a secretaria geral, a reitoria e os demais departamentos relacionados com o assunto. A frase a seguir descreve o resultado de tais estudos e planejamentos: “chegou-se a conclusão que embora não traga retorno financeiro era de bom tom aderir ao Prouni”.

Tais fatos estão em consonância com Carvalho e Lopreato (2005) e Mandelli (2003). Pode-se verificar também concordância com Peleias (2002) e Borinelli (2006), pois o *controller* da IES 1 é membro participante do processo decisório em sua instituição. Portanto, infere-se que as variáveis realmente levadas em consideração para a adesão ao PROUNI foram as políticas, financeiras e fiscais.

Na IES 2, o *controller* afirmou que sua instituição aderiu ao PROUNI porque achava ser politicamente correto além do fato de que continuariam concedendo bolsas de estudos a estudantes carentes financeiramente, algo que já fazem há mais de cem anos. Outro fator relevante que contribuiu para tal decisão foi que o PROUNI facilita a prestação de contas de instituições filantrópicas, conforme afirmou o *controller*.

No decorrer da entrevista, o profissional em questão relatou que existe um ganho financeiro com a adesão e então a Presidência juntamente com o Conselho decidiram que era vantajoso “entrar no Prouni”. Afirmou ainda que, pelo fato de terem aderido ao PROUNI, obtiveram permissão para aumentar o número de vagas nos períodos iniciais dos cursos filiados ao programa em 20%. Este aumento no número de vagas foi responsável direto por um acréscimo no faturamento da IES. Também foi informado que a base de cálculo da filantropia, ao aderir ao programa, é menor que a base de cálculo estipulada por lei – não se entrou em detalhes de tal legislação por não ser o foco do assunto, contudo, a explicação para isso é que, sem o PROUNI, a base de cálculo é de 20% sobre o faturamento bruto. Com o PROUNI, a base é o faturamento líquido, isto é, desconta-se a inadimplência e o valor de bolsa concedida a funcionários.

Ao se verificar a importância percebida pelo *controller* em relação aos aspectos financeiros e econômicos, questionou-se qual a relevância dos aspectos sociais para a adesão ao programa. Em resposta, foi dito que sua IES não aderiu unicamente por aspectos financeiros e econômicos, pois mesmo antes da adesão ao PROUNI já gozavam de uma situação financeiramente estável. Acrescentou ainda que sua IES considerou politicamente correto tal adesão, pois assim continuariam ofertando bolsas de estudos a estudantes carentes. Pode-se perceber que o aspecto social não foi comentado com a mesma ênfase que os demais aspectos. Logo, infere-se que as variáveis consideradas por esta IES para adesão ao PROUNI foram as políticas, fiscais, financeiras, econômicas e, com menor importância, as sociais.

Na IES 3, foram percebidos efeitos recentes de problemas relacionados à veracidade da filantropia realizada, tanto por parte da sociedade em que ela está inserida quanto por parte dos órgãos fiscais do Governo. Verificou-se também que, antes da adesão ao PROUNI, os documentos e os procedimentos adotados para a realização da filantropia não eram claros e efetivos, ocasionando dúvidas quanto à sua natureza filantrópica e não lucrativa. Devido a isso, as principais variáveis consideradas para a adesão ao programa nesta IES foram as

operacionais e fiscais, tanto que ao ser perguntado sobre o que levou sua IES a optar pela adesão ao referido programa, o *controller* foi enfático na resposta: “A simplicidade de trabalhar com ele e a possibilidade de estruturar a política de bolsa. Aí isso é uma garantia da filantropia. Porque vira e mexe tem alguém questionando, tem alguma situação... Então a gente faz um pouco de lastro.” Afirmou também que a legislação do PROUNI é mais “branda”, além de propiciar uma base de cálculo menor para a filantropia.

Diante desta situação, o *controller* foi indagado se houve estudos relacionados à implantação do PROUNI e quais departamentos foram envolvidos. A resposta foi positiva e houve envolvimento da controladoria, do setor financeiro e do setor de bolsas. Com estes estudos buscou-se verificar quais os novos procedimentos para a concessão de bolsas e, conseqüentemente, a necessidade de mais pessoas trabalhando na área. Ainda foram elaboradas projeções sobre quais seriam os impactos na IES, caso optassem pela adesão. Tal contexto encontra respaldo em Mandelli (2003), e Borinelli (2006), conforme destacado no referencial teórico deste estudo.

Contudo, essas projeções não simularam cálculos financeiros, pois a preocupação, naquele momento, era a necessidade de se adequarem à prestação de contas ao Governo. Ainda foi mencionado que, com a adesão ao PROUNI, foi alcançada uma elevação no número de bolsas concedidas bem como uma melhor operacionalização de tais concessões, fato que contribuiu para o cumprimento da política filantrópica.

O aspecto social, para esta IES, não foi o mais importante para a adesão, pois, segundo o *controller*, o PROUNI contribuiu realmente para complementar, reconhecer e oficializar corretamente a política institucional.

Este bloco permitiu verificar que as variáveis consideradas para a adesão ao programa em estudo foram as financeiras, econômicas, políticas, operacionais, fiscais e, com menos intensidade, as sociais. Tal realidade está em conformidade com a pesquisa bibliográfica já descrita anteriormente.

#### **4.1.4 Descrição e análise do quarto bloco**

Este bloco, conforme o Quadro 2, buscou verificar os procedimentos contábeis efetuados em relação ao PROUNI a fim de auxiliar a gestão das IES.

Constatou-se que, nas três IES pesquisadas, a contabilização dos fatos relativos ao PROUNI atende ao disposto no Manual de Procedimentos IR (2008), isto é, os registros são apenas para fins de apuração do IR, não havendo uma contabilização onde a essência tem a primazia sobre a forma. Não foram encontrados indícios de uma contabilidade gerencial para o registro das operações em questão tal como sugere Lima (2006). Verificou-se também o não atendimento ao disposto na Resolução CFC nº 1.121/08. Tal situação contribui para que as demonstrações contábeis dessas IES não forneçam subsídios sólidos para auxiliar a gestão dessas Instituições.

A IES 1 e a IES 2 não apuram os valores referentes às isenções de tributos referentes à adesão ao programa. Na IES 3 é utilizado um sistema de compensação em que tais valores são lançados e apurados.

A fim de identificar o valor das bolsas integrais e parciais concedidas em virtude da adesão ao PROUNI, as IES 1 e 2 utilizam informações do sistema acadêmico. A IES 3 obtém tais valores por meio do sistema de compensação, conforme já mencionado anteriormente.

Uma das formas para verificar o resultado econômico do PROUNI é comparar o montante das bolsas concedidas com o montante das isenções tributárias adquiridas. As IES 1 e 2 não fazem esta análise. Já a IES 3 faz tal comparativo. Contudo, o resultado de tal comparação, seja ele positivo ou negativo, não é utilizado como subsídio à tomada de decisão nesta IES. Esta realidade permite inferir que as IES pesquisadas, mesmo demonstrando

preocupação com os aspectos econômicos e financeiros, não se preocupam com o resultado do PROUNI em si, mas tão somente em continuar mantendo o *status* de “sem fins lucrativos”, pois como se viu na análise do bloco 3, existe a preocupação de se manterem como filantrópicos e estarem de acordo com os anseios do Governo.

Foi questionado se existe alguma análise para verificar qual seria o resultado econômico da IES caso ela não tivesse optado por aderir ao PROUNI. Os *controllers* das IES 1 e 2 informaram que isso é realizado por meio da análise do orçamento. Na IES 3 não existe este tipo de análise.

Quanto à prestação de contas ao Governo, ambas IES pesquisadas o fazem por meio do *site* do MEC e quem presta as informações são os profissionais da secretaria. A controladoria não participa deste processo.

A evidenciação contábil dos fatos relativos ao PROUNI nas três IES pesquisadas é realizada por meio de notas explicativas. Ressalta-se que o art. 3º da Instrução Normativa 456 (BRASIL, 2004) diz que a IES deve demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração concernentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, segregados das demais atividades, fato que não foi constatado.

Em suma, a análise deste bloco permitiu verificar que a controladoria das três IES pesquisadas não é atuante no que diz respeito aos fatos relativos ao PROUNI. Especificamente sobre tal programa, não há atendimento ao que dizem Peleias (2002), Padoveze e Benedicto (2005) e Borinelli (2006).

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho buscou identificar e estudar os fenômenos ocorridos na esfera pesquisada. As conclusões aqui expostas se referem exclusivamente aos dados obtidos junto aos gestores das instituições investigadas. Não se buscou verificar se existe ou não compensações econômico-financeiras em decorrência da adesão ao PROUNI, mas sim a percepção dos gestores entrevistados em relação à filiação ao mesmo.

Entende-se que os objetivos específicos foram alcançados. As conclusões limitam-se aos dados obtidos junto aos *controllers* de IES que aderiram ao programa. Considera-se também alcançado o objetivo geral, pois se obteve resposta para a questão problema.

O conhecimento dos *controllers* sobre o PROUNI pode ser resumido como um programa social criado pelo Governo Federal para inserir estudantes de baixa renda em IES privadas, as quais concedem bolsas de estudo e, em troca, recebem do governo isenção de alguns tributos como o PIS, COFINS, CSLL e IRPJ. Não se percebeu um conhecimento mais profundo e mais crítico como aquele apresentado no referencial teórico. Verificou-se a existência de um conhecimento fragmentado sobre o PROUNI, pois cada *controller* entrevistado revelou detalhes somente referentes à sua área de atuação e não ao todo da IES em que trabalha.

Os *controllers* demonstraram características voltadas ao operacional da IES, ao como fazer. Manifestaram preocupação principalmente em conseguirem demonstrar dados que os habilitem a renovar os certificados que concedem a isenção de tributos até então adquirida. Apesar de todo o zelo encontrado quanto aos procedimentos operacionais, não se notou, em relação ao PROUNI, uma controladoria desenvolvida em sua essência, na forma descrita na revisão da literatura.

As variáveis que tiveram maior influência quanto à adesão foram as financeiras, econômicas, políticas, operacionais, fiscais e, com menos intensidade, as sociais. As políticas para “estarem bem aos olhos” do Governo e as tributárias para manterem suas isenções já adquiridas anteriormente a adesão.

Notou-se ainda que não há um acompanhamento da controladoria sobre a prestação de contas ao MEC. As demonstrações contábeis não fornecem informações capazes de propiciar tomadas de decisões financeiras e econômicas acerca do PROUNI.

Finalmente, vale ressaltar que, a despeito dos importantes aspectos analisados nesta pesquisa, a mesma possui limites. Um desse limites é a ausência de outros trabalhos nesta mesma linha de investigação, tanto em nível nacional quanto internacional. Talvez isso se deva ao fato de que o PROUNI é um programa criado e implementado recentemente no país. Desse modo, não foi possível espelhar-se em outros trabalhos para fazer um contraponto aos resultados obtidos nesta pesquisa.

Sugere-se a continuação desta pesquisa, principalmente nas IES privadas lucrativas e naquelas que não aderiram ao PROUNI. Sugere-se também o aumento da amostra para que se faça, juntamente com a pesquisa qualitativa, uma análise quantitativa, na qual poderiam ser pesquisados mais focalmente alguns tópicos específicos, dentre os quais a contabilização dos fatos relativos ao referido programa.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381.
- ALMEIDA, S. C. **O avanço da privatização na educação brasileira: o PROUNI como uma nova estratégia para a transferência de recursos públicos para o setor privado**. 2006. 123 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2006.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BARREIRO, I. M. de F.; TERRIBILI FILHO, A. Educação Superior no período noturno no Brasil: políticas, intenções e omissões. **Ensaio: avaliação políticas públicas**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 54, p. 81-102, jan. 2007.
- BETTIOL JUNIOR, A. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. 2005. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRASIL. **Decreto de 20 de outubro de 2003**. Institui Grupo de Trabalho Interministerial encarregado de analisar a situação atual e apresentar plano de ação visando a reestruturação, desenvolvimento e democratização das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/DNN/2003/Dnn9998.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DNN/2003/Dnn9998.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2008.
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.493**, de 18 de julho 2005a. Regulamenta o disposto na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Decreto/D5493.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5493.htm)>. Acesso em: 09 maio 2008.
- \_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº 456**, de 5 de outubro de 2004. Dispõe sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4562004.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm)>. Acesso em: 09 maio 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/LEIS/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/L9715.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.172**, de 09 de janeiro de 2001. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS\\_2001/L10172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS_2001/L10172.htm)>. Acesso em: 12 maio 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.096**, de 13 de janeiro de 2005b. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 7**, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2008.

BUARQUE, C. A universidade na encruzilhada. In: SEMINÁRIO UNIVERSIDADE; POR QUE E COMO REFORMAR?, 2003, Brasília, DF. **Anais eletrônicos...** Brasília: UNESCO, 2003. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001339/133968por.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2008.

CARDOSO, L. S. **Universidades metodistas no Brasil: seu desenvolvimento em face da expansão do setor privado na educação superior (1995-2005)** [2008?]. Disponível em: <[HTTP://unimep.br/pos/stricto/ed/documents/LuisCardoso.pdf](http://unimep.br/pos/stricto/ed/documents/LuisCardoso.pdf)>. Acesso em: 13 maio 2008.

CARVALHO, C. H. A.; LOPRETO, F. L. C. Finanças públicas, renúncia fiscal e o PROUNI no governo Lula. **Impulso**, Piracicaba, v. 16, n. 40, p. 93-104, maio 2005.

CASTRO, M. H. G. **Avaliação do sistema educacional brasileiro tendências e perspectivas**. 1998. Disponível em: <[http://www.inep.gov.br/download/cibec/1998/titulos\\_avulsos/avsisteduca.pdf](http://www.inep.gov.br/download/cibec/1998/titulos_avulsos/avsisteduca.pdf)>. Acesso em 13 ago. 2008.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001121](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)>. Acesso em: 27 ago. 2008.

FINE, M. A.; KURDEK, L. A. Publishing multiple articles from a single data set: issues and recommendations. *Journal of family Psychology*, 1994, Vol. 8, nº 4, pp. 371-379.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, abr. 1995.

INEP – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **A educação no Brasil na década de 90: 1991 – 2000**. Brasília, DF, 2003. Disponível em: <[http://www.publicacoes.inep.gov.br/arquivos/{F9874916-216E-4F32-95CF-BA61E08D4F67}\\_decada\\_completo\\_318.pdf](http://www.publicacoes.inep.gov.br/arquivos/{F9874916-216E-4F32-95CF-BA61E08D4F67}_decada_completo_318.pdf)>. Acesso em: 09 jun. 2008.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artmed, 1999.

- LIMA, E. M. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com o Programa Universidade Para Todos – PROUNI.** [2006]. Disponível em: <[http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=530](http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/an_resumo.asp?cod_trabalho=530)>. Acesso em: 16 jun. 2008.
- MANDELLI, P. et al. **A disciplina e a arte da gestão das mudanças nas organizações.** 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- MANUAL de procedimentos IR. **Contabilidade e Direito Empresarial,** São Paulo: IOB, n. 29, 2008.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. **Controladoria Avançada.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 35-80.
- PROUNI. **O Programa.** [2010]. Disponível em: <[http://prouniportal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=124&Itemid=140](http://prouniportal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=124&Itemid=140)>. Acesso em: 09 nov. 2010.
- ROSA, M. V. F. P. C.; ARNOLDI, M. A. G. C. **A entrevista na pesquisa qualitativa: mecanismos para avaliação dos resultados.** São Paulo: Autêntica, 2006.
- SELLTIZ, C. et al. **Métodos de pesquisas nas relações sociais: e medidas na pesquisa social.** Tradução: Maria Martha Hubner d'Oliveira, Miriam Marinotti Del Rey. São Paulo: EPU, 1987. v. 1.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.