

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA – UNOESC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

MAURO GOTTARDI

SISTEMAS DE CONTROLES DE DESEMPENHO NO PROCESSO DE GESTÃO DE
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

CHAPECÓ – SC

2017

MAURO GOTTARDI

**SISTEMAS DE CONTROLES DE DESEMPENHO NO PROCESSO DE GESTÃO DE
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Ieda Margarete Oro.

Chapecó – SC

2017

MAURO GOTTARDI

SISTEMAS DE CONTROLES DE DESEMPENHO GERENCIAL NO PROCESSO DE
GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

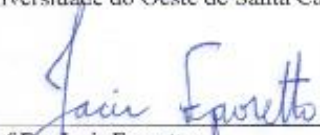
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração, da Universidade do Oeste de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração, Área de concentração: Sustentabilidade e Agronegócio, Linha de Pesquisa: Sustentabilidade em Organizações.

Aprovado em: 28 / 07 / 2017

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dra. Ieda Margarete Oro
Universidade do Oeste de Santa Catarina



Prof. Dr. Jacir Favretto
Universidade do Oeste de Santa Catarina



Prof. Dr. Sady Mazzioni
Universidade Comunitária Regional de Chapecó- UNOCHAPECÓ

Dedico este estudo ao meu filho Enzo e minha esposa Rosangela
Obrigado

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente ao ser supremo “Deus”, pela minha vida e de todos que me acompanham.

À minha família, que esteve sempre presente, ao meu filho Enzo H. P. Gottardi e à minha esposa Rosangela Pagliari, que representam o meu porto seguro e souberam compreender os momentos que estive ausente, sem vocês nada teria sentido!

Aos meus pais, Ivo Gottardi e Salete Dittadi Gottardi que souberam durante minha vida me direcionar a esta conquista, à minha sogra Ivone, que se privou da própria família, ao meu irmão Sandro e minha cunhada Elizabete, por me acolherem em sua casa.

Agradeço a todos os gestores das IES respondentes dos questionários enviados e à AMPESC pela cooperação.

À professora, Dra. Ieda Margarete Oro, orientadora desta pesquisa, meus mais sinceros agradecimentos pela dedicação, comprometimento e profissionalismo na orientação segura, pois sem esses elementos não teria sido possível a realização da dissertação. Sinceramente, obrigado. Obrigado também pela sua amizade.

Aos professores membros da banca examinadora – Prof. Dr. Jacir Favretto, Prof. Dr. Sady Mazzioni, por emprestarem seus conhecimentos para avaliação e sugestões deste estudo.

Aos professores do Mestrado Profissional em Administração Unoesc Chapecó, pelos ensinamentos repassados e pela oportunidade de conviver com tão seletivo grupo.

Aos colegas do mestrado, pela amizade, cooperação e coleguismo ao longo do curso, foi muito bom tê-los ao meu lado em aulas, seminários e artigos, na longa jornada.

Aos dirigentes, professores e colegas de trabalho da Horus faculdades pelo apoio e pela confiança. Em especial, Cesar Lunkes, diretor de ensino da Horus Faculdades e Vice-presidente da AMPESC.

Um agradecimento especial às secretárias do Mestrado, Renata Ziger e Laís Andreis, pelo profissionalismo e atenção disponibilizada em todos os momentos.

E a todos aqueles que de uma forma ou de outra me auxiliaram nessa caminhada. Por fim, agradeço à Secretaria de Estado da Educação de Santa Catarina pela concessão da bolsa de estudo do Programa FUMDES, sem a qual dificilmente eu teria conseguido concluir esta dissertação.

Treine enquanto eles dormem;
Estude enquanto eles se divertem;
Persista enquanto eles descansam;
E então, viva o que eles sonham.

Provérbio Japonês

RESUMO

GOTTARDI, Mauro. **Sistemas de Controles de Desempenho no Processo de Gestão de Instituições de Ensino Superior**. Trabalho de Conclusão Final de Curso na modalidade de Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – UNOESC Universidade do Oeste de Santa Catarina, Chapecó, 2017.

As Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras têm passado por grandes mudanças no seu ambiente de atuação e, por conta disso, deparam-se com novos desafios, em razão de fatores, como o aumento da concorrência, evasão, retenção, inadimplência, demanda de alunos. Neste contexto, um tema que tem sido estudado de forma recorrente são os modelos de sistemas de controle gerencial por parte das Instituições de ensino superior. Nesse sentido, esta pesquisa tem como objetivo identificar a existência, uso e importância de sistemas de controle de desempenho nas IES associadas à Associação das Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC). Como suporte teórico utilizou-se a teoria da contingência. As dimensões da pesquisa observaram fatores contingenciais, Sistemas de Controle Gerencial e Indicadores Financeiros e Não Financeiros. A pesquisa se caracteriza como descritiva, *survey* com abordagem quantitativa. A amostra consistiu de 41 Instituições de Ensino Superior de Santa Catarina. A análise dos resultados utilizou a técnica de análise por entropia. Os resultados indicam que os fatores contingenciais, Ambiente Estratégia, Estrutura e Tecnologia afetam as Instituições de Ensino Superior que participam do estudo, ademais apontam a existência na maioria das IES das variáveis de cada fator contingencial, e dessa forma se conclui que os fatores contingenciais afetam na gestão das IES, contribuindo na tomada de decisão. No fator contingencial ambiente prevaleceu a variável qualidade de ensino e serviços oferecidos aos alunos, demonstrando por parte dos gestores a preocupação com a formação e bem-estar dos discentes. Quanto ao fator contingencial tecnologia, apresenta-se pouco presente por ser considerada de grande valia e necessária para a agilidade dos processos dentro das instituições em estudo; percebe-se por parte dos gestores uma confiança na tomada de decisão pela experiência e direcionada pelo fator contingencial estratégias estabelecidas, que por sua vez se apresentou bastante presente na gestão. Quanto ao fator estrutura, percebe-se uma centralização da decisão na alta gerência e da alta gerência para com os setores, configurando uma estrutura centralizada e mecanicista. A pesquisa demonstra a existência nas IES da maioria dos sistemas de controle por desempenho, do pacote contemplado no estudo de Ferreira e Otley (2009), em que todos os elementos do modelo e indicadores financeiros e não financeiros são utilizados, mas não na sua totalidade. Conclui-se que as organizações utilizam os mecanismos do sistema de controle de desempenho como um pacote, porém teve como fator predominante a divergência dos respondentes entre a escala de importância e a escala do uso. Percebe-se, por parte dos gestores, que aquilo que é tomado como importante, não é usado na mesma frequência de uso dos controles.

Palavras-chave: Sistemas de controle Gerencial. Avaliação de Desempenho. Instituições de Ensino Superior.

ABSTRACT

GOTTARDI, Mauro. **Performance Control Systems in the Management Process of Higher Education Institutions**. Final Paper in Master's thesis (Master's Degree in Administration) - University of Western Santa Catarina, Chapecó, 2017.

The Brazilian Higher Education Institutions (HEI) have undergone great changes in their working environment and, as a result, they face new challenges, on account of factors such as increased competition, evasion, retention, defaults and demand of students. In this context, a topic that has been studied in a constant way are the models of managerial control systems by higher education institutions. In this way, this research aims to identify the existence, the use and the importance of performance control systems in HEIs associated with the Private Higher Education Maintainer Association of Santa Catarina (AMPESC). As a theoretical support, the contingency theory was used. The research dimensions had observed contingency factors, Managerial Control Systems and Financial and Non-Financial Indicators. The research is characterized as descriptive, a *survey* with a quantitative approach. The sample was consisted by 41 Higher Education Institutions of Santa Catarina. The analysis of the results used the technique of entropy analysis. The results indicate that the contingency factors, Environment Strategy, Structure and Technology affect the Higher Education Institutions wich participate in the study, as well they point out the existence in most HEI of the variables of each contingency factor, and in this way it is concluded that the contingency factors affect in the management of HEIs, contributing in decision making. In the environmental contingency factor, the variable quality of teaching and services offered to the students predominated, showing concern by the part of the managers about the students formation and well-being. Regarding to the technology contingency factor, it presents itself a little present due to the fact it is considered of great value and necessary for the agility of the processes within the institutions under study; it is noticed by the managers a confidence in the decision making by the experience and guided by the contingent factor established strategies, for its part presented itself quite present in the management. Regarding to the structure factor, it is perceived a centralization of decision-making in top management and from the top management to the sectors, setting a centralized and mechanistic structure. The research demonstrates the existence in HEIs of most performance control systems of the contemplated parcel in the study by Ferreira and Otley (2009), in which all elements from the model and financial and non-financial indicators are used, but not in their totality. It is concluded that organizations use the mechanisms of the performance control system as a pack, however it had as a predominant factor is the divergence of the respondents between the scale of and the scale of usage. It is noticed by the managers that what is taken as important is not used in the same frequency as the use of the controls.

Keywords: Managerial Control Systems. Performance evaluation. Higher Education Institutions.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais autores de estudos seminais sobre a teoria da contingência e os fatores contingenciais	24
Quadro 2 - Principais distinções entre os sistemas mecânicos e sistemas orgânicos	25
Quadro 3 - Principais estudos e autores de pesquisas seminais e contemporâneos da teoria da contingência.....	29
Quadro 4 - Impacto do fator contingencial nos sistemas de controle.....	33
Quadro 5 - Sistemas de controle gerencial Ferreira e Otley (2009)	40
Quadro 6 - Indicadores BSC.....	48
Quadro 7 - Indicadores não financeiros direcionados a instituições de ensino superior.....	49
Quadro 8 - Fatores de gestão	52
Quadro 9 - Organização acadêmica da instituição de ensino superior participantes do estudo	61
Quadro 10 - Constructo de pesquisa.....	62
Quadro 11 - Desenho da pesquisa	67

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistema estruturado de controle gerencial.....	35
Figura 2 – Quadro do Sistema de Controle de Desempenho (SCD) Ferreira e Otley (2009). .	40
Figura 3 – Visão de Gerenciamento por desempenho para Instituições de Ensino Superior...	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Início de atividade das IES	69
Tabela 2 – Quantidade de cursos de graduação nas IES	70
Tabela 3 – Quantidade de professores atuando nos cursos de graduação	70
Tabela 4 – Quantidade de alunos nos cursos de graduação.....	71
Tabela 5 – Categoria acadêmica da instituição	71
Tabela 6 – Titulação entre os gestores respondentes.....	72
Tabela 7 – Curso de graduação dos respondentes	72
Tabela 8 – Cargo por função na instituição	73
Tabela 9 – Tempo de atuação do gestor na IES	73
Tabela 10 – Fator Contingencial Ambiente.....	74
Tabela 11 – Fator contingencial Estratégia	75
Tabela 12 – Fator Contingencial Estrutura.....	76
Tabela 13 – Fator Contingencial Tecnologia	78
Tabela 14 – Resumo da análise das variáveis contingenciais	79
Tabela 15 – Sistemas de controle gerencial de desempenho.....	81
Tabela 16 - Indicadores de desempenho financeiros.....	88
Tabela 17 - Indicadores de desempenho não financeiros	92

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Resumo da análise das variáveis contingenciais.....	80
Gráfico 2 - Sistemas de controle gerencial de desempenho.	86
Gráfico 3 - Indicadores de desempenho financeiros.	91
Gráfico 4 - Indicadores de desempenho não financeiros.....	96
Gráfico 5 - Relação do grau de concordância de uso dos indicadores financeiros e não financeiros.....	97

LISTA DE SIGLAS

ACAFE	Associação Catarinense das Fundações Educacionais
AMPESC	Associação das Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
LOC	<i>Lever of Control (LOC)</i> – (Sistemas de Controle Gerencial)
PMC	Performance Management and Control
SCD	Sistema de Controle de Desempenho
ABMES	Associação Brasileira das Mantenedoras do Ensino Superior
MEC	Ministério da Educação
IES	Instituições de Ensino Superior

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA	18
1.2.1	Objetivo geral.....	18
1.2.2	Objetivos específicos.....	19
1.3	JUSTIFICATIVA	19
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1	TEORIA DA CONTINGÊNCIA	22
2.1.1	Teoria da Contingência – Ambiente e Estrutura.....	24
2.1.2	Teoria da Contingência Tecnologia	26
2.1.3	Teoria Contingencial Estratégia	28
2.1.4	Estudos Anteriores	30
2.2	SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL	31
2.2.1	Sistemas de controle gerencial.....	34
2.2.1.1	Sistemas de crenças	35
2.2.1.2	Sistemas de limites	36
2.2.1.3	Sistemas de controle diagnóstico.....	37
2.2.1.4	Sistema de controle interativo	37
2.2.2	Sistemas de avaliação de desempenho	38
2.2.3	Controle de Gestão de Desempenho	39
2.2.3.1	Estudos anteriores.....	43
2.2.4	Sistema de controle de desempenho por pacote.....	45
2.3	SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR	46
2.4	GESTÃO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR	50
2.5	EVASÃO, RETENÇÃO, DEMANDA DE ALUNOS, CONCORRÊNCIA E INADIMPLÊNCIA NO ENSINO SUPERIOR.....	55
2.5.1	Evasão e retenção de alunos no ensino superior	56
2.5.2	Concorrência nas instituições de ensino superior.....	57
2.5.3	Inadimplência nas instituições de ensino superior	58
2.5.4	Demanda e ingresso de novos alunos	58

3	METODOLOGIA DE PESQUISA	60
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	60
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	60
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	62
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	65
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	65
3.6	DESENHO DA PESQUISA.....	67
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	69
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PESQUISADAS E PERFIL DOS RESPONDENTES.....	69
4.1.1	Caracterização das Instituições de Ensino Superior pesquisadas	69
4.1.2	Perfil dos respondentes	71
4.2	FATORES CONTINGENCIAIS.....	74
4.2.1	Fator Contingencial Ambiente	74
4.2.2	Fator Contingencial Estratégia	75
4.2.3	Fator Contingencial Estrutura	76
4.2.4	Fator Contingencial Tecnologia	77
4.2.5	Resumo de indicadores das variáveis contingenciais	79
4.3	ANÁLISE DA ENTROPIA DAS QUESTÕES DO SISTEMA DE CONTROLE DESEMPENHO	81
4.3.1	Análise da entropia das questões dos planos estratégicos.....	82
4.3.2	Análise por entropia das questões do sistema de avaliação de desempenho.....	85
4.4	INDICADORES DE DESEMPENHO FINANCEIRO E NÃO FINANCEIRO	87
4.4.1	Indicadores de desempenho financeiros.....	87
4.4.2	Indicadores de desempenho não financeiros.....	92
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	98
5.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	100
	REFERÊNCIAS	101
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	115

1 INTRODUÇÃO

O ambiente das organizações tem se tornado cada vez mais globalizado e competitivo e as variáveis que contribuem para o surgimento deste ambiente de alta competição entre as organizações são a economia globalizada e as mudanças tecnológicas.

É neste ambiente cada vez mais competitivo que os gestores vêm buscando o aprimoramento de ferramentas para gerenciar suas operações e estratégias. Estas ferramentas estão sendo utilizadas, principalmente, para criar controles por indicadores de desempenho. O gerenciamento por meio de um sistema de indicadores é realizado com base no modelo de avaliação, em que os indicadores são definidos anteriormente de acordo com a estratégia, missão ou objetivos empresariais a serem alcançados.

As instituições de ensino superior no Brasil, ao longo dos últimos anos, passaram por transformações no seu ambiente de atuação, abrangendo questões de competitividade, inadimplência, concorrência, evasão, retenção e demanda de novos alunos, além do cumprimento das exigências governamentais. Para se adequar às novas exigências de um cenário cada vez mais competitivo e em constante mudança, a gestão do ensino superior está dando mais ênfase nos sistemas de controle de desempenho para, conseqüentemente, ter uma gestão mais eficaz e eficiente, a fim de conseguir superar as adversidades de seu ambiente (OLIVEIRA, 2006; PINGLE; NATASHAA, 2011; MELNYK et al., 2014).

Observa-se um grande interesse por parte dos gestores das Instituições de Ensino Superior (IES), no uso de sistemas de controles que forneçam indicadores e que estes proporcionem gerenciamento de forma que forneçam informações que darão suporte à tomada de decisões (AZMA, 2010; BAUER, 2012; FREITAS, 2013).

As IES se encontram em um ambiente turbulento que tem exigido uma gestão de maior responsabilidade e de rápida adaptação de ambientes por parte dos gestores. É necessário que as instituições de ensino superior acompanhem as mudanças ocorridas com a crescente globalização dos segmentos empresariais que afetam a economia e a forma de gerenciar (UMASHANKAR; DUTTA, 2007; MELNYK et al., 2014).

Para Silva (2009), as mudanças no ambiente da gestão do ensino superior estão forçando a qualificação e profissionalização das pessoas responsáveis pelos setores administrativos e de gestão da instituição, bem como a implantação de novas tecnologias.

Com o aumento da competição entre as instituições de ensino superior, a exigência recai para que os gestores busquem padrões de gestão adequados ao seu ambiente de atuação (MACHADO et al., 2012).

Esse novo e diferente ambiente originou um crescente interesse pelo uso e prática de sistemas de controle de desempenho, como um instrumento de apoio à gestão e, conseqüentemente, trouxe mudança na rotina dos gestores (FREZATTI, 2006; GUERRA, 2007; OYADOMARI, 2008). Para se adequarem a tais mudanças as IES estão buscando novas estratégias na constante garantia da sustentabilidade dos negócios (ORO; BEUREN; HEIN, 2009).

Avaliar o desempenho das instituições de ensino superior é uma tarefa minuciosa e criteriosa, que envolve o ambiente em que estas instituições estão inseridas, assim, os sistemas de controle de desempenho são essenciais para corrigir deficiências e dar direcionamento às atividades desenvolvidas pelos gestores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON et al., 2008; PINGLE; NATASHAA, 2011).

Damke, Silva e Walter (2011) e Asif, Raouf e Searcy (2013), também ressaltam que governos e outras agências financiadoras ligadas às instituições de ensino superior estão cada vez mais relacionando o financiamento dessas instituições com o desempenho, neste caso, indicadores de desempenho financeiros e não financeiros. E ainda os *stakeholders* por questões econômicas e de investimento estão cada vez mais apresentando exigências na prestação de contas.

Neste sentido, o uso e prática dos sistemas de controle de desempenho nas instituições de ensino superior é uma forma de demonstrar a eficiência da gestão, dando transparência nas prestações de contas e de informações por parte dos diversos diretores e gestores (JUNQUEIRA, 2010; ZANIN, 2014; ASIF; RAOUF; SEARCY, 2013).

Para a teoria contingencial são as características do ambiente que condicionam as características de atuação de cada instituição. Assim, não há uma única melhor maneira de se organizar as instituições, tudo depende das características ambientais relevantes para a organização (DONALDSON, 2001).

Segundo Boezerooij (2006) e Donaldson (2001), as escolhas e as ações organizacionais são limitadas por fatores do ambiente interno e externo, estruturais, tecnológicas e estratégicas. Em relação às instituições de ensino superior, elas devem ser sensíveis à percepção desses fatores contingenciais para sobreviver e, para isso, é preciso ter esses fatores nas configurações de seu sistema de controle de desempenho.

Dessa forma, percebe-se a importância dos sistemas de controle tanto para fins internos quanto externos no ambiente das instituições de ensino superior. Nesse ambiente complexo, este estudo tem como questão norteadora investigar a existência, uso e a importância de

sistemas de controle de desempenho nos mais diferentes níveis e dimensões do ambiente de atuação das IES em amostra.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Os sistemas de controle de desempenho são importantes para identificar, diminuir ou até mesmo evitar riscos que podem comprometer o bom funcionamento das instituições de ensino superior. O sistema de controle não pode ser desconsiderado quando se quer evitar riscos ou problemas financeiros ou não financeiros. Ambos, quando gerenciados da forma adequada por intermédio de um sistema de controle, ajudam a instituição a atingir seus objetivos (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009).

Os sistemas de controle gerencial de desempenho devem ser coerentes com o planejamento estratégico da instituição de ensino superior e visam auxiliar para que as metas e objetivos da organização sejam atingidos, mediante a menor exposição ao risco possível.

Com o uso do sistema de controles no cenário competitivo da instituição de ensino superior é possível o monitoramento de indicadores, como inadimplência, concorrência, evasão, retenção e demanda de novos alunos, bem como a comparação entre o realizado com o planejado, em busca de avaliar a efetividade dos recursos da instituição. Por meio do sistema de controles é possível avaliar as atividades e ações e, com isso, evitar e reduzir fatores que afetem o desempenho da instituição. Neste sentido, o sistema de controle de desempenho é fundamental para identificar e corrigir questões ameaçadoras, além de prever novas ameaças (PERARDT, 2011).

Observa-se que a importância do sistema de controle de desempenho é compreendida quando os gestores a partir dele conseguem garantir a continuidade das atividades na instituição. Quanto maior é o uso dos sistemas de controle de desempenho menores são as possibilidades de algo não planejado ocorrer e na ocorrência de algum problema será muito mais fácil verificar a causa do problema ocorrido (PERARDT, 2011).

Uma grande parte das organizações usa uma série de sistemas de controle individualmente e com objetivos distintos (CHENHALL, 2003; GRABNER; MOERS, 2013). Na concepção de Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014, p. 82), “a visão de pacote do sistema de controle de desempenho não é obtida por meio das funções de um único elemento, é preciso uma análise conjunta que pondere todos os aspectos institucionais.”

Malmi e Brown (2008) salientam que o uso dos sistemas de controle em uma abrangência maior como um pacote pode contribuir para uma configuração mais adequada de

indicadores, a fim de oferecer um conjunto de práticas de gestão para atender os objetivos organizacionais, atividades de controle e direcionar o desempenho organizacional (MALMI; BROWN, 2008). Em resumo, um sistema de controle de desempenho geralmente fornece informações isoladas e individualizadas, mas, para que haja uma análise mais abrangente por parte da gestão, é necessário o uso de uma abordagem do sistema como um pacote (MALMI; BROWN, 2008).

Otley (1999) desenvolveu um modelo abrangente com cinco questões envolvendo a concepção do sistema de controle de desempenho, mas não abordou diretamente o papel da visão e da missão (FERREIRA; OTLEY, 2009). O estudo de Ferreira e Otley (2009) seguiu a partir da estrutura dos estudos anteriores de Simons (1995) e de Otley (1999), com o objetivo de caracterizar um novo sistema de controle gerencial para medir o desempenho. Os autores justificaram que os estudos anteriores apresentavam lacunas e, nesse novo estudo, desenvolveram uma estrutura mais completa para os sistemas de controle gerencial de desempenho, propondo o quadro Gestão e Controle de Desempenho (*Performance Management and Control* (PMC)) com doze questões de controle de desempenho.

Portanto, este estudo busca averiguar o uso e prática de sistemas de controle de desempenho com a abordagem do estudo de Ferreira e Otley (2009) e a influência dos fatores da teoria da contingência no desempenho das instituições de ensino superior no que se refere à questão da gestão.

Nesta perspectiva, esta dissertação tem como escopo a seguinte questão de pesquisa: qual o grau de importância e utilização dos Sistemas de Controle de Desempenho por meio da abordagem de pacote de controle para as instituições de ensino superior associadas à Associação das Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC)?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo geral

Avaliar o grau de importância e de uso dos Sistemas de Controle de Desempenho na abordagem de pacote de controle das Instituições de Ensino Superior associadas à AMPESC.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Caracterizar o perfil das Instituições de Ensino Superior (IES) da Associação das Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC);
- b) Identificar como os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, afetam as Instituições de Ensino Superior que participam do estudo;
- c) Avaliar a percepção dos gestores das IES quanto ao uso dos sistemas de controle gerencial como um pacote;
- d) Analisar a percepção dos gestores quanto ao grau de uso e importância de indicadores de desempenho financeiro e não financeiros.

1.3 JUSTIFICATIVA

As mudanças do ambiente de atuação obrigam as instituições a buscar instrumentos gerenciais que auxiliem a avaliação do desempenho organizacional, de forma a garantir sua sobrevivência.

A sobrevivência das Instituições de Ensino Superior é de grande importância, não só para a própria instituição, mas pelo fato de que elas desempenham um papel relevante para o desenvolvimento da sociedade. Sua função é promover por intermédio de seus alunos, e estes com o aprendizado adquirido, o desenvolvimento intelectual, tecnológico, econômico, entre outros, de região e do mercado onde atuam.

Para que toda esta harmonização aconteça é fundamental para os gestores das Instituições de Ensino Superior, no momento de tomada de decisões, ter como base uma estrutura de informações e dados consistentes que apresente a real situação da instituição.

Os estudos que abordam sistema de controle de desempenho gerencial têm sido pouco abrangentes, uma vez que os pesquisadores se limitam a estudar sistemas de controles gerenciais, como o *Balanced Scorecard* (BSC) e o custeio baseado em atividades (ABC) (MALMI; BROWN, 2008; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; BEUREN; TEIXEIRA, 2014). Há uma tendência em estudos para se concentrar apenas em aspectos específicos dos sistemas de controle de desempenho, em vez de adotar uma forma mais abrangente (CHENHALL, 2003). Portanto, é importante avaliar o uso das técnicas gerenciais na concepção de pacote de controle.

Diante do cenário de atuação das instituições de ensino superior, percebe-se a existência de um campo de pesquisa a ser explorado, direcionado a sistemas de controle de desempenho

mediante indicadores, em virtude de um cenário que se estabeleceu perante as instituições de ensino superior, como questões de inadimplência, concorrência, evasão, retenção e demanda de novos alunos.

Este estudo aborda os sistemas de Controle de desempenho em uma nova tendência, com ênfase sobre os sistemas de controle de desempenho financeiros e não financeiros. Simons (1995) adotou uma visão do nível superior de controle gerencial voltado à gestão bastante abrangente, mas com conceitos que ficaram difusos com margem de subjetividade para interpretação (FERREIRA; OTLEY, 2006).

O estudo também traz a concepção que a utilização dos sistemas de controle de gestão é influenciada pela estratégia escolhida e o uso de práticas de gestão contemporâneas, onde as escolhas estratégicas têm um impacto positivo no desempenho organizacional. Por fim, as empresas que combinam estratégia de diferenciação com práticas de gestão contemporâneas apresentam melhor desempenho do que as outras empresas analisadas.

Portanto, as instituições devem considerar os sistemas de gestão em conjunto com variáveis contextuais, que abrangem os fatores contingenciais como base.

Sendo assim, este estudo justifica-se por contribuir com outros estudos que utilizam conjuntamente as variáveis do sistema de controle gerenciais de desempenho, na perspectiva da Teoria Contingencial, contribuindo para o aprimoramento da gestão nas instituições de ensino superior, objeto de estudo desta dissertação.

Diante deste contexto a pesquisa se justifica também pela aplicabilidade na prática nas IES, dos sistemas de controle do pacote adotado para este estudo, porém tem como fator predominante identificar a existência deste pacote de controles e identificar neste mesmo pacote o que os gestores consideram importante e o que realmente é utilizado.

Este estudo justifica-se ainda por atender ao projeto aprovado junto ao Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior (Fumdes/SC), cujo escopo visa atuar no desenvolvimento do estado de Santa Catarina.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção apresenta-se a contextualização do tema e problema de pesquisa, logo na seqüência apresentam-se os objetivos geral e específicos e a justificativa, contemplando as razões e motivos que tornam importante a realização deste estudo.

A segunda seção aborda a fundamentação teórica, que está estruturada em quatro subseções. A primeira aborda a trajetória e conceito da teoria contingencial, com uma abordagem de base ao sistema de controle; em seguida, apresenta-se o conceito de sistemas de controle gerencial (SCG), com ênfase na tipologia dos sistemas de controle de desempenho. Posteriormente, é abordada a avaliação de desempenho organizacional, com ênfase em indicadores de desempenho financeiro e não financeiro; e, por fim, é contextualizada a gestão de instituição de ensino superior, abordando o processo de gestão voltado ao segmento ensino superior.

A terceira seção apresenta a metodologia da pesquisa. Inicialmente, apresenta-se o delineamento da pesquisa, bem como o método de pesquisa e sua classificação, na sequência define-se a população e a amostra, constructos da pesquisa, procedimentos de coleta de dados e os procedimentos de análise de dados.

Na quarta apresenta-se a descrição e a análise dos dados resultantes das respostas recebidas no questionário respondido pelos gestores das instituições de ensino superior pesquisadas.

Na quinta seção apresenta-se a aplicabilidade do estudo, apresentando a validação dos indicadores de desempenho sugeridos na aplicação do questionário, respondido por gestores das instituições de ensino superior participantes do estudo.

Na sexta seção apresenta-se a conclusão acerca das análises dos dados, respondendo à pergunta do estudo, bem como contemplando os objetivos e descrevendo, ao final, as recomendações para futuros estudos.

Ao término do desenvolvimento deste estudo, mencionam-se as referências que amparam o trabalho, bem como o apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A teoria da contingência teve início com os estudos de Woodward (1958) e Burns e Stalker (1961). Inicialmente, os fatores contingenciais em estudo foram: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia. Dos pesquisadores que contribuíram com estudos seminais sobre a teoria da contingência, pode-se citar Woodward (1958, 1965), que estudou a tecnologia de forma abrangente. Burns e Stalker (1961) pesquisaram o ambiente organizacional interno e externo, mecânico e orgânico. Chandler (1962) buscou estudar uma relação entre a estratégia e a estrutura. Lawrence e Lorsch (1967) estudaram sobre ambiente e estrutura. Perrow (1967) estudou a tecnologia e a estrutura. Khandwalla (1972) é considerado de grande relevância ao relacionar a teoria da contingência ao sistema de controle gerencial.

Posteriormente, Donaldson (2001) e Chenhall (2003) trazem uma revisão de estudos a respeito da teoria da contingência, ressaltando para a urgência de futuros trabalhos com a abordagem contingencial a serem desenvolvidos em relação às configurações dos sistemas de controle de desempenho. Segundo Major e Vieira (2009, p. 70), “a eficiência da estrutura ou procedimentos de uma organização depende das circunstâncias específicas dessa organização.” Para as conjunturas da teoria da contingência é imprescindível a noção de ajuste, à medida que a estrutura das organizações se adéqua aos fatores contingenciais, em que a estrutura e processos de uma organização têm que se ajustar ao seu ambiente externo e interno para esta sobreviver e ser eficiente (MAJOR; VIEIRA, 2009).

Nos estudos seminais, os autores argumentam que para a teoria da contingência não há nada de absoluto nas organizações, mas que tem uma relação de funcionamento com o ambiente em que a organização está inserida, para o alcance dos objetivos da própria organização (DONALDSON, 2001). Na teoria da contingência não há nada que seja predeterminado nas organizações, tudo é relativo, tudo depende, pois as variáveis ambientais são questões independentes, enquanto as técnicas de gestão são variáveis dependentes dentro das crenças, modo de pensar e agir dos gestores das organizações (DONALDSON, 2001).

A teoria da contingência na contemporaneidade aborda no conceito ajustes que afetam o desempenho das organizações que, por sua vez, impulsionam uma adaptação de mudança organizacional (DONALDSON, 2001).

Nesta perspectiva, os estudos que antes se preocupavam em predizer como as empresas e seus membros deveriam se organizar, já sob a lente da teoria da contingência,

mudaram para descrever, entender e agir com o que ocorre no ambiente organizacional (GUERRA, 2007; DONALDSON, 2001).

Em relação ao objetivo da teoria da contingência, Andrade e Amboni (2007, p. 184) enfatizam que “é compreender como a organização se relaciona com o ambiente, mostrando a existência de uma relação funcional entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas apropriadas para o alcance eficaz dos objetivos da organização.” Estudos recentes sobre as organizações proporcionaram o surgimento de novos conceitos e conclusões que levam a perceber que a estrutura da organização e seu funcionamento se interagem entre si e são dependentes da atuação do seu ambiente.

Diferentes ambientes necessitam de diferentes estruturas organizacionais para obter a eficácia, percebe-se que passa a ser imprescindível um modelo apropriado para cada organização (GUERRA, 2007; DONALDSON, 2001). A teoria da contingência enfatiza a questão de como fatores contingentes afetam o desenho e o funcionamento das organizações.

Para a teoria da contingência não existe uma estrutura organizacional única que seja efetiva para todas as organizações, sendo que a otimização da estrutura variará de acordo com determinados fatores contingenciais, fatores estes denominados de estrutura, estratégia, tecnologia e ambiente (COVALESKI; AIKEN, 1996; GUERRA, 2007; DONALDSON, 2001).

Portanto, entende-se que a organização precisa adequar-se aos seus fatores contingenciais. O fator contingencial ambiente é tudo o que ocorre na parte externa de uma organização e que influencia na parte interna, ou seja, o ambiente é o contexto que envolve externamente a organização (COVALESKI; AIKEN, 1996; DONALDSON, 2001; GUERRA, 2007).

Para que o desempenho e a eficácia organizacional sejam contínuos, ambos se tornam mutáveis à situação do ambiente. Até o início dos anos 60, os estudos a respeito da estrutura organizacional eram embasados pela escola clássica da administração. Esta era caracterizada pela tomada de decisão e planejamento por parte da alta hierarquia (DONALDSON, 1999; COVALESKI; AIKEN, 1996; GUERRA, 2007).

Na abordagem da teoria da contingência, deve haver uma maior flexibilidade para que as tarefas sejam realizadas adequadamente, em que a hierarquia precisa ceder um pouco do seu controle para ter proteção por estruturas comunicativas e participativas (GUERRA, 2007; DONALDSON, 2001). Neste contexto, percebe-se que a escola clássica de administração foi superada pela teoria da contingência por meio dos estudos feitos a partir da década de 1950 (DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010). Estes fatores contingenciais foram estudados por diversos autores, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Principais autores de estudos seminais sobre a teoria da contingência e os fatores contingenciais

Fatores Contingenciais	Autores
A tecnologia	Perrow (1967); Lawrence e Lorsch (1967); Woodward (1965); Merchant (1984) e Damk (2011)
A estrutura	Burns e Stalker (1961)
A estratégia	Chandler (1962)
O ambiente	Burns e Stalker (1961), Lawrence e Lorsch (1967)

Fonte: adaptado pelo autor.

Por meio de estudos pioneiros e suas principais contribuições para o campo contingencial, pesquisadores desenvolveram estudos empíricos para consolidar os conhecimentos da teoria da contingência. Estes autores iniciaram a busca pelo entendimento de como as variáveis contingenciais, o ambiente, tecnologia, estratégia e estrutura impactavam nas organizações por intermédio das configurações dos sistemas de controle de desempenho adotados, fazendo assim surgir a teoria da contingência.

2.1.1 Teoria da Contingência – Ambiente e Estrutura

Diferentes ambientes exigem diferentes estruturas organizacionais. As empresas de sucesso aplicam distintas formas de integração, mas consistentes com seu ambiente de atuação. As organizações que apresentam melhor desempenho estão com suas estruturas adequadas ao ambiente (LAWRENCE; LORSCH, 1967; DONALDSON, 2001).

Quando ocorre mudança no ambiente, ou seja, nas condições do mercado, novos problemas e desafios surgem, e neste caso é necessário que a organização adote estilos abertos e flexíveis (BURNS; STALKER, 1961; MORGAN, 1996; DONALDSON, 2001). Em relação à estrutura da organização, elas diferem entre si, mas devem cooperar umas com as outras, as áreas devem ser integradas, para atingir os objetivos organizacionais (DONALDSON, 2001; CHENHALL, 2007).

A estrutura organizacional está relacionada com os diferentes papéis dos membros da organização, departamentos ou grupos de tarefas, buscando garantir que as atividades da organização sejam sempre concluídas com eficácia. Quanto maior a incerteza do ambiente, maior a necessidade de diferenciar as diversas áreas da organização. Entretanto, quanto maior o grau de diferenciação interna, maior a necessidade de mecanismos adequados para a integração entre as diversas áreas organizacionais (DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010).

A principal contribuição do estudo de Burns e Stalker (1961) está na compreensão de que diferentes ambientes exigem diferentes tipos de estrutura organizacional. Portanto, a organização deve adaptar a sua estrutura às condições ambientais por ela vivenciada, sendo que, aparentemente, aquela que se adaptar mais rapidamente a essas mudanças terá maiores chances de sucesso (BURNS; STALKER, 1961; DONALDSON, 2001; GUERRA, 2007).

A estrutura organizacional está relacionada às condições do ambiente externo, possibilitando dois tipos de estruturas organizacionais, mecanicista e orgânica, estas atuando em dois ambientes, estável e dinâmico (DONALDSON, 2001). As organizações com estruturas mecanicistas possuem maior especialização do trabalho, autoridade centralizada, padronização de tarefas e controle burocrático reforçado, ao passo que as organizações com estruturas orgânicas possuem a coordenação de equipes multifuncionais, descentralizadas, com autonomia e poucos controles burocráticos (DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010).

As estruturas mecanicistas somente são eficazes em condições de baixos índices de mudanças tecnológicas e de mercado, enquanto que altas taxas de tais mudanças requerem a estrutura orgânica para que a organização seja eficaz (BURNS; STALKER, 1961; DONALDSON, 2001; GUERRA, 2007). As organizações mecanicistas são empresas com condições ambientais estáveis, tem divisão do trabalho predeterminado, cargos ocupados por hierarquia rígida e por especialistas com atribuições definidas e altamente centralizadas, sistema de controle simples, confiança nas regras, procedimentos habituais e com intervenção vertical, onde os problemas e tarefas são divididos e cada um se empenha na sua tarefa, os métodos e obrigações são definidos, as instruções e decisões são dos superiores (BURNS; STALKER, 1961; DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010).

As organizações orgânicas são empresas que ainda estão em condições ambientais, em transformações estruturais e são flexíveis. Os cargos e as obrigações continuamente são redefinidos e descentralizados. As tarefas são executadas por meio do conhecimento individual, com intervenção lateral, dando maior controle para o supervisor, maior confiança nas comunicações com ênfase nas relações humanas. Os problemas não são de forma fragmentada, a hierarquia não é definida e a comunicação ocorre entre pessoas de hierarquias diferentes (BURNS; STALKER 1961; DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010).

O Quadro 2 apresenta as principais distinções entre os sistemas mecânicos e sistemas orgânicos.

Características	Sistemas mecânicos	Sistemas orgânicos
Estrutura organizacional	Burocrática, permanente, rígida e definitiva.	Flexível, mutável, adaptativa e transitória.
Autoridade	Baseada na hierarquia e no comando.	Baseada no conhecimento e na conduta.
Desenho de cargos e de tarefas	Definitivo. Cargos estáveis e definitivos. Ocupantes especialistas e univalentes.	Provisório. Cargos mutáveis, redefinidos constantemente. Ocupantes polivalentes.
Processo Decisorial	Decisões centralizadas na cúpula da organização.	Decisões descentralizadas <i>ad hoc</i> (aqui e agora).
Comunicações	Quase sempre verticais.	Quase sempre horizontais.
Confiabilidade colocada sobre	As regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa.	As pessoas e as comunicações informais entre as pessoas.
Princípios predominantes	Princípios gerais da teoria clássica.	Aspectos democráticos da teoria das relações humanas.
Ambiente	Estável e permanente.	Instável e dinâmico.

Fonte: Donaldson (2001 apud JUNQUEIRA, 2010).

Lawrence e Lorsch (1967) também desenvolveram estudo na abordagem contingencial. A percepção do estudo foi que as organizações funcionando em um ambiente complexo adotavam maior grau de diferenciação e integração em comparação às empresas que atuavam em ambientes mais simples, concluindo que a mudança ambiental implica a diferenciação e a integração da organização. Para Morgan (1996), esta é a essência da moderna teoria contingencial. Neste enfoque, a evidência contingencial está entre organizações e seus ambientes. Os autores desenvolveram estudos comparativos em três organizações industriais e concluíram que as organizações que ajustaram suas estruturas organizacionais ao seu ambiente alcançaram melhores desempenhos.

2.1.2 Teoria da Contingência Tecnologia

Woodward (1958) desenvolveu estudos aproximadamente no mesmo período do realizado por Burns e Stalker, em 1961. A autora conduziu um estudo quantitativo comparativo de cem organizações manufatureiras e examinou suas estruturas organizacionais. Descobriu que as empresas de sucesso não havia relação com o tamanho das organizações e sim com a tecnologia empregada (DONALDSON, 1999).

Para Morgan (1996), o estudo de Woodward (1965) demonstrou que a Teoria da Contingência não é o único princípio a ser seguido, por exemplo, apresentou que diferentes tecnologias impõem diferentes solicitações para as pessoas e para a organização.

Woodward (1965) concluiu com seu estudo que a organização burocrática-mecanicista deve ser apropriada para empresas que usam tecnologia de produção em massa. O estudo de

Woodward (1965) é mais complexo que o de Burns e Stalker (1961), mas ambos concordavam na questão da estrutura mecânica e orgânica, pois sustentaram que no futuro o estilo de administrar e de relações humanas seria imposto aos gestores em consequência da evolução tecnológica (WOODWARD, 1965; BURNS E STALKER, 1961).

A tecnologia é contingente à estrutura organizacional e está relacionada com todas as atividades da organização. Na visão de Perrow (1967), as máquinas e os equipamentos utilizados não representam a tecnologia em si, esta é identificada com o processamento cognitivo envolvido para a execução de uma tarefa e inclui os recursos utilizados, denominados matérias-primas, além do processo necessário para a sua execução (PERROW, 1967).

Ao relacionar a tecnologia com a estrutura, Perrow (1967) afirma que quanto mais codificado o conhecimento utilizado na organização e quanto menos exceções houver em suas operações, mais centralizado é o processo decisório. Por outro lado, em empresas cujo número de exceções for elevado e não existirem procedimentos gerais a ser seguidos, há uma necessidade maior de julgamento e criatividade, levando a um processo decisório mais descentralizado (PERROW, 1967).

Para Thompson (1967), as tarefas internas e a tecnologia são os principais fatores contingenciais que influenciam na estrutura organizacional. Thompson (1967) construiu as bases de uma teoria da contingência a partir da integração e da expansão de estudos anteriores. Por meio da categorização dos trabalhos anteriores, classificou-os em duas categorias: “sistema fechado”, que analisava a incerteza, considerando apenas algumas variáveis controláveis e correlacionadas com o alcance dos objetivos, e “sistema aberto”, que incluía a incerteza, reconhecendo a interdependência das organizações e o ambiente de atuação (DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010).

A tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incerteza, sendo que as diferenças entre essas dimensões resultariam em diferentes estruturas, estratégias e processos de decisão, que deveriam ser gerenciados pelos diversos níveis hierárquicos da organização. Ou seja, a questão central está no modo como a estrutura organizacional é modulada em suas diversas tarefas para satisfazer às necessidades do ambiente (CHENHALL, 2003; JUNQUEIRA, 2010; AMARO, 2014).

A tecnologia é um fator contingencial de bastante impacto na estrutura organizacional. Sua adaptação com a estrutura da organização leva a um desempenho superior ao das organizações em que a estrutura não está alinhada à tecnologia. Com a questão ambiental percebida e a tecnologia adotada na estrutura organizacional, os gestores buscam a melhor estratégia a ser utilizada na sua organização (DONALDSON, 1999; CHENHALL, 2003;

AMARO, 2014). A teoria da contingência está localizada em um contexto da mudança ambiental de evolução, exigindo mudanças organizacionais constantes, e sendo o ambiente uma variável, este passa a ser um forte influenciador na gestão das organizações (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007).

Portanto, a Teoria da Contingência procura compreender e explicar o modo pelo qual as empresas funcionam em diferentes condições de ambiente. Este funcionamento ocorre sob a influência dos fatores contingenciais, nos mais variados tipos de organizações, inclusive, em instituições de ensino superior, que no caso deste estudo tem como foco as instituições de ensino superior particulares. Nesta dissertação, os fatores contingenciais considerados se referem aos fatores externos ligados à demanda do corpo discente (alunos) e os fatores internos do ambiente da instituição de ensino superior, como a gestão de controles de desempenho gerenciais financeiros e controles de desempenho não financeiros ligados à questão de ensino.

2.1.3 Teoria Contingencial Estratégia

No que diz respeito ao fator estratégia, os gestores devem buscar a melhor imagem do produto, dar suporte ao cliente, desenvolver características diferenciadas do seu produto ou serviço, buscar a qualidade dos produtos e serviços em relação ao seu concorrente, investir em pesquisa e desenvolvimento, além de ter um preço acessível ao mercado (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; AMARO, 2014).

O fator contingencial estratégia na maioria das corporações deve se ajustar adaptando-se à estrutura. Mas ambos os autores concordam que as organizações alteram a estratégia para se ajustar à estrutura existente (DONALDSON, 1999). Nesta questão, há influência dos fatores contingenciais, em consonância de escolhas por este fator por parte dos gestores. Essas escolhas consistem na opção de a empresa mudar a sua posição estratégica frente às contingências externas (DONALDSON, 1999).

Chandler (1962) apresentou um estudo em que demonstrou como a escolha das estratégias de uma organização contribui para o desenvolvimento de sua estrutura. O termo estratégia no contexto das organizações refere-se aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização (JOHNSON, 2007; JUNQUEIRA, 2010).

Depois dos estudos seminais, Lex Donaldson contribuiu com estudos voltados à teoria da contingência contemporânea. Donaldson (2001) aborda os contornos da teoria da contingência contemporânea nas organizações e mostra como a pesquisa dentro deste

paradigma evoluiu. Donaldson (2001) contribuiu para a moderna teoria da contingência, onde o autor aponta a teoria contingencial no processo organizacional.

Segundo Morgan (2002, p. 63), os estudos que colaboram na abordagem da teoria da contingência conceituam as organizações como: “[...] Sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais.” Para a autora, de todas as maneiras de organizar, a melhor e mais apropriada depende da tarefa desempenhada e do ambiente em questão. Assim, a administração direciona sua atenção ao alinhamento e ajustamento preciso na realização das diferentes tarefas dentro da mesma organização.

A teoria da contingência destaca-se por ser a base de configuração de um sistema de controle de desempenho das organizações. A teoria da contingência tem por conceito a importância de considerar as particularidades de cada organização, o contexto em que está situada e as suas contingências para criar um sistema de avaliação de desempenho único que incorpore essas particularidades (DONALDSON, 2001; FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012; AMARO, 2014).

Com base na teoria da contingência, os sistemas de controle de desempenho em suas métricas, se adaptam para todas as organizações. Em relação às instituições de ensino superior, cada instituição deve, a partir de uma base de controles predeterminados, desenvolver o próprio sistema de controle de desempenho com indicadores que representem suas características ou variáveis contingenciais específicas de seu ambiente externo e interno, para garantir a eficiência e eficácia do processo de gestão. A partir de uma base de controles necessários e aplicáveis a todas as instituições, cada instituição de ensino deve adotar seus próprios controles, conforme seu ambiente de atuação.

Em resumo, existem variáveis de características contingenciais que influenciam no desempenho organizacional das empresas, o seu tamanho, a tecnologia utilizada, o seu ambiente e a estratégia adotada. A conclusão final é que não existe uma melhor forma de a empresa se organizar e diferentes partes da organização são influenciadas de diversas formas pelas contingências e essa influência exercida nas organizações acontece por meio dos fatores contingenciais (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008).

O Quadro 3 apresenta uma síntese dos principais estudos e autores de pesquisas seminais da teoria da contingência, conforme Oliveira (2008).

Quadro 3 - Principais estudos e autores de pesquisas seminais e contemporâneos da teoria da contingência

Autores (ano)	Principais contribuições
Joan Woodward (1958, 1965)	<ul style="list-style-type: none"> • Concluiu que as estruturas organizacionais não se relacionavam apenas com o porte das organizações, mas, sobretudo com a tecnologia dos

	processos produtivos, concluindo que a adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior.
Tom Burns e George M. Stalker (1961)	<ul style="list-style-type: none"> • Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. • Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações desde o estável ao instável. • Consideraram as organizações como sistema mecanicista ou sistema orgânico.
Alfred Chandler Júnior (1962)	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional.
James David Thompson (1967)	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch (1967)	<ul style="list-style-type: none"> • Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. • A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
Charles Perrow (1967)	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward. • Analisou o nível de variabilidade nas organizações, que é dependente do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos.
Larry Greiner (1972)	<ul style="list-style-type: none"> • Associou o estágio do CVO com a estrutura organizacional.
Pradip Khandwalla (1972)	<ul style="list-style-type: none"> • Encontrou associação entre fatores contingenciais e o controle gerencial.

Fonte: adaptado de Oliveira (2008 apud MANTOVANI, 2012).

2.1.4 Estudos Anteriores

Em seu estudo, Guerra (2007), investigou como os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia e estrutura influenciam na configuração dos atributos do sistema de controle de desempenho organizacional. Guerra (2007) ressalta que existem três tipos de combinações organizacionais, sendo o primeiro caracterizado por organizações com ambiente de alta competitividade, com modernas tecnologias, estratégias diferenciadas da concorrência, estrutura orgânica e atributos do sistema de controle sofisticados, priorizando instrumentos e práticas modernas, informações tempestivas, agregadas, integradas, não financeiras, focadas no ambiente externo e no futuro.

A segunda combinação organizacional caracterizou-se por empresas com ambiente estável e protegido, tecnologias pouco padronizadas e pouco desenvolvidas, estratégia de liderança em custos, estrutura mecanicista e atributos do sistema de controle menos sofisticados, com configurações atreladas a instrumentos e práticas tradicionais, informações não tempestivas, não agregadas, não integradas, mas financeiras, focadas no ambiente interno e sempre em comparação ao passado. Já a terceira combinação organizacional ficou caracterizada por empresas com ambiente e atributos do sistema de controle semelhantes ao primeiro, mas com estratégia e estrutura similares ao segundo. Guerra (2007) conclui que nas

duas primeiras combinações há uma melhor adequação do sistema de controle e os fatores contingenciais, sendo que nestas configurações é percebido um desempenho superior das empresas, ao contrário do terceiro arranjo, onde a estrutura não se apresentou adequada aos fatores contingenciais.

Mantovani (2012) examinou a influência do fator contingencial ambiente sobre o formato e o uso de sistemas de controle gerencial focados no cliente sob a questão concorrência. Segundo o autor, o ambiente exerce influência nas decisões relacionadas à configuração dos fatores contingenciais internos e, conseqüentemente, estes influenciam na configuração do formato e uso do sistema de controle, a fim de contribuir para o desempenho organizacional. O ambiente externo exerce forte influência sobre os fatores contingenciais do ambiente interno, a tecnologia, estratégia e estrutura, também indicam associações desses fatores com a configuração e formato do Sistema de controle gerencial adotado.

Scheffel, Cunha, Lima (2012) identificaram as estratégias utilizadas por uma empresa do setor elétrico em decorrência das contingências do mercado, ocorridas entre os anos 2000 e 2010. Os autores identificaram que as estratégias adotadas pela empresa seguiram as mudanças, o que possibilitou seu crescimento, pois aproveitaram as oportunidades, minimizando as ameaças.

Beuren e Fiorentin (2014), em empresas têxteis de pequeno porte do estado do Rio Grande do Sul, constataram que os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura, interferem no Sistema de Contabilidade Gerencial. Os autores concluíram que a variável externa ambiente causa maior influência em relação a gostos e preferências dos clientes. Portanto, devem ser permitidos melhorias e avanços no sistema e no suporte ao processo decisório dessas empresas, quando afetadas pelos fatores contingenciais.

Brizolla, Fasolin, Lavarda (2014) verificaram como os fatores contingenciais impactaram no orçamento de uma Instituição de Ensino Superior. Os autores concluíram que a instituição de ensino superior em amostra está inserida em um ambiente bastante dinâmico, que a tecnologia é bastante usada, com uma estrutura centralizada e os gestores consideram importante estabelecer as estratégias.

A abordagem da teoria da contingência como sustentação aos sistemas de controle de desempenho sustenta a importância em desenvolver múltiplas práticas do controle de gestão de forma simultânea que o desenho organizacional necessita.

2.2 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Os sistemas de controle gerencial até pouco tempo atrás eram direcionados exclusivamente para controle de orçamento, controles de custos ou de produção (FREZATTI; AGUIAR, 2007). No entanto, outras utilidades para o sistema de controle gerencial foram adotadas como sistemas de mensuração de desempenho financeiros e não financeiros (GOVINDARAJAN, 1985; FREZATTI; AGUIAR, 2007).

O sistema de controle gerencial pode ser utilizado para fins gerenciais por parte dos gestores para gerenciar o ambiente interno e, principalmente, o ambiente externo, em questões de concorrência e busca de novos clientes (ATKINSON et al., 2008; DAMKE; SILVA; WALTER, 2011; AZMA, 2010; CHEN; WANG; YANG, 2009).

Esse sistema passou a ser considerado uma ferramenta indispensável às organizações e às instituições de ensino superior, sendo um dos principais componentes do processo de gestão (AGUIAR; FREZATTI, 2007; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; SOUZA; AVELAR; JORDÃO, 2014).

Khandwalla (1972) relacionou a teoria da contingência com o sistema de controle gerencial. O autor identificou que o desempenho das organizações não estava relacionado ao uso de um atributo em particular, mas com a conjuntura dos fatores contingenciais que impactam na estrutura dos sistemas de controle, indicando que empresas de portes e atividades diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de controle.

Chenhall (2007) explicou o efeito do Sistema de controle gerencial com trabalhos que incluíam as variáveis ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia. O autor concluiu que a teoria da contingência pode abranger percepções de uma variedade de teorias para ajudar a compreender o Sistema de controle gerencial dentro do seu contexto organizacional.

A abordagem da contingência dimensiona que para o sistema de controle gerencial não existe um sistema apropriado universalmente que se aplica igualmente a todas as organizações. Cada organização possui particularidades do seu sistema de gestão que as diferenciam de outras (ORO, 2015). Portanto, as organizações funcionam de forma eficaz quando associam os fatores contingenciais ao sistema de controle de desempenho de forma compatível e sem gerar atritos.

Assim, os fatores contingenciais e o sistema de controle gerencial devem se adequar aos aspectos específicos de cada organização. O sistema de controle deve ser associado às circunstâncias definidas e que demonstrem uma correspondência adequada aos fatores contingenciais. A associação entre o sistema de controle e os fatores contingenciais, ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia influenciam nas atribuições do sistema de controle organizacional, onde a presença de certas atribuições contingenciais tem associação com o desempenho, sendo possível estabelecer um arranjo entre variáveis contingenciais, atributos do

sistema de controle, que contribuirá no desempenho desejado pela organização (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010).

Os autores ainda ressaltam que o sistema de controle que gera uma informação integrada e agregada a variáveis contingenciais é mais considerada pelos gestores para tomada de decisão (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Quadro 4 - Impacto do fator contingencial nos sistemas de controle

Fator Contingencial	Impacto do fator contingencial nos sistemas de controle
Ambiente	Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, como orçamento; ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais.
Estrutura	Grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais como orçamento; empresas descentralizadas costumam utilizar sistemas de controle gerencial mais agregados; estrutura baseada em times está relacionada a maior participação e à utilização de métricas de performance compreensiva (grupo).
Estratégia	Empresas com estratégias caracterizadas como conservadoras ou liderança de custos utilizam mais controles formais do que empresas que têm como estratégia de diferenciação ou crescimento.
Tecnologia	Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle e baixa ocorrência de folga orçamentária; organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa dão pouca ênfase a controles formais e estimulam maior participação no orçamento. Nesse caso, os 6 controles são mais informais e pessoais.

Fonte: Frezatti et al. (2009, p. 243).

Contemporaneamente, o sistema de controle gerencial tem sido chamado de sistema de controle de desempenho (FERREIRA; OTLEY, 2009), considerado um artefato da contabilidade gerencial fundamental para que o gestor possa planejar uma ação dentro de uma organização. Para fazer análise aprofundada de âmbito financeiro e econômico, acompanhar o processo e medir os resultados alcançados, faz-se necessário informações gerenciais geradas de um sistema de controle gerencial.

As informações gerenciais são geradas diariamente nas organizações por meio de relatórios sistematizados que integram diversos sistemas e caracterizam-se como parte de um processo dinâmico destinado a atingir determinados objetivos (ORO, 2015). Em um ambiente de concorrência e de rápidas mudanças, Chenhall e Morris (1986) apontam que a utilidade percebida na informação gerada rapidamente por um sistema de controle é de suma importância para gestores e para os quais essa informação serve para melhorar seus tempos de resposta e auxiliar na leitura do ambiente.

Autores estão se dedicando em diversos estudos para demonstrar a importância do alinhamento entre o controle de gestão e o controle de desempenho, procurando propiciar ser

mais competitivo, por intermédio de uma melhor visão por parte da gestão no uso de sistemas de controles de desempenho (FRY; STEELE; SALADIN, 1995; SIMONS, 1995). O sistema de controle de desempenho é importante para as empresas gerenciar os seus processos. Mas também é necessário que esses sistemas correspondam às ações, às crenças, aos valores e aos sentimentos dos gestores responsáveis pelo gerenciamento da empresa (DAVILA; WOUTERS, 2005; ESPEJO, 2008; OYADOMARI, 2008). O conjunto de elementos que envolvem os sistemas de controle de desempenho reflete a complexidade e o grau de padronização da própria estrutura organizacional que transcorre na entidade (FREZATTI, 2009).

Simons (1995) afirma que o sistema de controle tem forte influência na elaboração da estratégia por interferir nas rotinas internas, auxiliando a renovar estrategicamente a empresa, minimizando ameaças organizacionais e permitindo o melhor aproveitamento de oportunidades. Na literatura, existem vários estudos que abordam os sistemas de controle gerencial, que procuram investigar determinadas características dos sistemas de controle gerencial e sua relação com o desempenho das empresas (DAVILA; WOUTERS, 2005; ESPEJO, 2008; OYADOMARI, 2008).

O sistema de controle gerencial é de certa forma indispensável para todo e qualquer tipo de organização que apresente características e ambientes diferentes e específicos. Diversos autores têm abordado o tema de sistema de controle gerencial, a fim de expandir sempre mais a contextualização de sistema de controle gerencial (CHENHAL, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2006; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; AGUIAR; FREZATTI, 2007).

2.2.1 Sistemas de controle gerencial

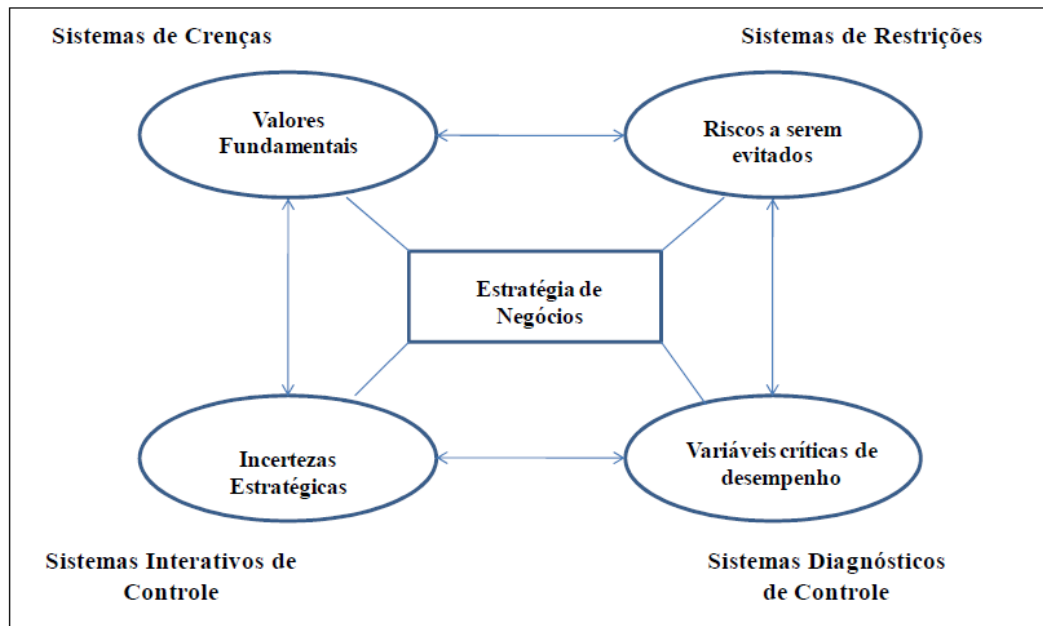
O sistema de controle gerencial se torna cada vez mais necessário com os desenvolvimentos tecnológicos e a globalização dos mercados, o ambiente em que as organizações estão inseridas mudou significativamente para um cenário mais competitivo, o que levou as organizações a investir e intensificar esforços para gerir recursos de forma mais eficiente (MAJOR; VIEIRA, 2009). Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 25), “Os sistemas de controle gerencial são procedimentos preestabelecidos para executar uma ou vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização.”

Simons (1995) desenvolveu um modelo de sistemas de controle gerencial denominado *Levers of Control* (LOC) para contribuir com as organizações no processo de gestão organizacional. O modelo dimensionado por Simons (1995) é composto por quatro alavancas

de controle gerencial, que são sistemas de crenças, sistemas de fronteira, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Simons (1995) estabeleceu um sistema estruturado de controle estratégico e gerencial, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1 – Sistema estruturado de controle gerencial



Fonte: Simons (1995 apud MANTOVANI, 2012).

2.2.1.1 Sistemas de crenças

O sistema de crenças é considerado um conjunto de definições, no qual os gestores comunicam formalmente e reforçam sistematicamente o fornecimento dos valores fundamentais, a finalidade e a direção para a organização (SIMONS, 1995). O sistema de crenças procura novas oportunidades, um conjunto de definições organizacionais que a alta direção comunica formalmente e reforça sistematicamente para uniformizar valores, propósitos e direção para a organização, de forma a inspirar e dirigir a busca por novas oportunidades (BISBE; OTLEY, 2004; WIDENER, 2007).

O primeiro objetivo do sistema de crenças é o de inspirar e orientar para dar solução aos problemas que surgem na aplicação da estratégia. O sistema de crenças ajuda os gestores a determinar os tipos de problemas a resolver e dar soluções mais adequadas. O sistema de crenças também ajuda na motivação e busca de novas formas de se criar valores para uma organização empresarial (SIMONS, 1995; WIDENER, 2007). Segundo Simons (1995, p. 3) sistema de crenças é um “conjunto explícito de definições organizacionais que a alta direção

comunica formalmente e reforça sistematicamente para uniformizar valores, propósitos e direção para a organização.”

O sistema de crenças funciona como direcionador do comportamento organizacional quanto das atitudes praticadas e divulgadas, neste caso, é um instrumento capaz de reforçar a boa conduta e o comportamento dos indivíduos (DIEHL, 2004; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Portanto, o sistema de crenças caracteriza o controle de questões sociais e culturais das organizações, tem o propósito de orientar para o senso coletivo ao comprometimento e alcance dos valores e objetivos declarados na visão e missão da organização.

2.2.1.2 Sistemas de limites

O sistema de limites corresponde à quantidade necessária de informações que os subordinados devem ter acesso, este sistema estabelece os limites com base nos riscos empresariais e proporciona a busca de oportunidades. Essas oportunidades abrangem todas as informações e as situações que surgem e que são vivenciadas pela organização, com finalidade de gerar valor e obstáculos (SIMONS, 1995; BISBE; OTLEY, 2004).

Esse sistema pode ser conduzido por códigos de conduta existentes nas organizações, bem como um conjunto de regras e procedimentos abrangidos na forma de sistemas automatizados de controle vinculados geralmente a uma gestão (DIEHL, 2004; HENRI, 2006; WIDENER, 2007; OYADOMARI, 2008).

Neste mesmo entendimento, Oyadomari et al. (2008, p. 32) salientam “que o sistema de limites auxilia os gestores na medida em que delimita o nível de risco que a organização está disposta a assumir, como exemplo usar na operacionalização dos processos a divulgação de indicadores como o de endividamento, grau de alavancagem operacional e financeira.”

Nas organizações é muito comum o sistema de limites ser estabelecido após um fato relacionado à ética interna ou externamente à organização. Por isso entende-se que em certo momento sistemas de limites é um pré-requisito para liberdade organizacional e comportamento empreendedor (SIMONS, 1995). Por fim, o sistema de limites consiste em regras que estabelecem limites ao comportamento dos membros da organização (SIMONS, 1995; WIDENER, 2007).

Portanto, o sistema de limites estabelece comportamentos aceitáveis das pessoas dentro das organizações, procura estabelecer as fronteiras, na busca de criar oportunidades e com o intuito de evitar riscos (BISBE; OTLEY, 2004; WIDENER, 2007; OYADOMARI, 2008).

O sistema de limites busca restringir e limitar os comportamentos visando minimizar riscos, para isso estabelece fronteiras para aqueles que procuram ultrapassar limites na busca de novas oportunidades. É regado por meio de código de conduta, códigos de ética, regras preestabelecidas no planejamento estratégico formalizado.

2.2.1.3 Sistemas de controle diagnóstico

Os controles diagnósticos são considerados sistemas para garantir a realização dos objetivos das organizações. São sistemas empregados pelos gestores para acompanhar resultados e corrigir anormalidades de desempenho. Sistemas de controle diagnóstico são sistemas formais para motivar, monitorar e recompensar pelo cumprimento de metas que os gerentes usam para monitorar resultados e corrigir desvios em relação ao padrão planejado (MARGINSON, 2002).

Com o sistema de controle diagnóstico as organizações passam a ter habilidades de controlar as saídas dos processos, corrigir o desempenho não alcançado e comparar padrões predeterminados com resultados atuais (SIMONS, 1995; GUERRA, 2007; OYADOMARI, 2008). Por controlar os resultados da organização, os sistemas de controle diagnóstico são considerados eficazes no momento de implantar estratégias, garantindo a implementação da estratégia pretendida (CHENHALL, 2005; FERREIRA; OTLEY, 2006).

O sistema de controle diagnóstico é considerado como o elemento principal dos sistemas de controle gerenciais utilizados para garantir metas possíveis de serem realizadas. Para Simons (1995, p. 66): “Diferentes estratégias clamam por diferentes variáveis críticas de desempenho e diferentes sistemas de controle diagnóstico”, variáveis estas que são derivadas dos objetivos estratégicos das organizações (HENRI, 2006; ESPEJO, 2008).

É um conjunto de sistemas de informação formais que os gestores usam para monitorar objetivos, metas e resultados previamente definidos, por meio da definição de padrões da organização e corrigir desvios de desempenho estabelecidos no planejamento estratégico.

2.2.1.4 Sistema de controle interativo

O sistema de controle interativo estimula o aprendizado, tem como foco potencializar o aparecimento de estratégias emergentes. Segundo Simons (1995), o sistema interativo objetiva estimular a pesquisa e a aprendizagem por meio da busca de novas estratégias, fazendo com que os membros da organização identifiquem as oportunidades e as ameaças que permeiam o

ambiente organizacional. Dessa forma, os gestores asseguram que a organização terá respostas às ameaças do ambiente.

Sistemas interativos são os controles informais que os gerentes usam para envolver-se nas decisões de seus subordinados, é empregado para estimular a aprendizagem organizacional, de forma a apreender e alertar os gestores da necessidade de novas ideias, estratégias e oportunidades (SIMONS, 1995; OYADOMARI, 2008). O sistema de controle interativo é utilizado para orientar as estratégias organizacionais. Para Simons (1995), todas as pessoas envolvidas na organização podem agir de forma proativa e aproveitar as oportunidades ainda não exploradas para minimizar ou resolver os problemas.

Portanto, controle interativo é um sistema que permite colocar em destaque indicadores de maior importância no momento; permite ainda destacar indicadores que podem ser utilizados pela alta gestão em momentos que o planejamento estratégico não esteja sendo executado, é neste momento que o sistema de interativo traz sinalização para decisões e novos rumos estratégicos.

2.2.2 Sistemas de avaliação de desempenho

Otley (1999) desenvolveu um modelo abrangente para a concepção do sistema de controle de desempenho pela sua longa experiência e de seu conhecimento existente, bem como a exploração de estudo de outros autores, identificou áreas-chave para o desenvolvimento do sistema de controle de desempenho nas atividades organizacionais e que tivessem uma relação com gestão moderna.

O modelo possui uma estrutura de cinco áreas para análise de sistemas de avaliação de desempenho, demonstrado no estudo de Otley (1999, p. 366), e que é composto por:

- a) Identificação dos objetivos-chave para o alcance do sucesso futuro e como o alcance de tais objetivos está sendo avaliado, principais objetivos organizacionais, o processo e os métodos para alcançar tais objetivos, como, por exemplo, a definição de metas e avaliação do seu cumprimento;
- b) Identificação de estratégias e planos adotados pela organização, bem como dos processos e atividades a eles relacionados, e avaliação do desempenho nesses processos e atividades, o processo utilizado para estabelecer e aplicar as estratégias – está intimamente ligada às questões de formação e implementação da estratégia;
- c) Identificação do nível de desempenho necessário para que a organização alcance os objetivos mediante a execução das estratégias e planos elaborados e estabelecimento de metas,

identificação dos objetivos de desempenho, enfatiza a prática de *benchmark* ao analisar o nível de desempenho necessário nos itens apontados nas duas questões anteriores;

d) Definição de recompensas a serem atribuídas mediante o alcance das metas estabelecidas, o planejamento de um sistema de recompensa, a quarta questão aborda as recompensas (ou punições) a serem estabelecidas;

e) Definição de fluxos de informação (*feedback e feed-forward*) necessários para que a organização aprenda com suas experiências e adapte seu comportamento atual à luz de suas experiências, a identificação do processo e as informações necessárias para monitorar o desempenho organizacional, aborda o fluxo de informações (*feedback e feed-forward*) e aprendizagem organizacional e estratégia emergente.

Otley (1999) testou as cinco questões-chave do sistema de controle para desempenho empregando mecanismos de controle orçamentário, *Balanced Scorecard* e valor econômico agregado. Identificou que os três mecanismos podem proporcionar um melhor entendimento sobre cinco questões do sistema de controle para desempenho.

Para Otley (1999), o Sistema de controle gerencial se caracteriza pelo uso na gestão empresarial, contemplando a mensuração de desempenho e o sistema de recompensas pelo alcance de níveis preestabelecidos. Ainda, para o mesmo autor, a fixação de metas reflete a tensão universal entre o que é desejado e o que é pensado para viabilizar determinadas metas em relação aos aspectos de desempenho organizacional.

2.2.3 Controle de Gestão de Desempenho

Ferreira e Otley (2009) seguiram a estrutura dos estudos anteriores de Simons (1995) e de Otley (1999) com o objetivo de caracterizar um novo sistema de controle gerencial em quatro diferentes organizações europeias. Os autores justificaram que os estudos anteriores de Otley (1999) e Simons (1995) apresentavam lacunas.

A estrutura de Simons (1995) sugere quatro alavancas de controle para a implementação e o controle da estratégia organizacional com uma abordagem ao núcleo de valores, aversão aos riscos, variáveis de desempenho, críticas e incertezas estratégicas. Esses fatores são controlados por um sistema chamado de alavancas de controles.

Já a estrutura de Otley (1999) surgiu para estudar o funcionamento dos sistemas de controle gerenciais e tem como fundamentação e base a teoria da contingência e na experiência do autor da pesquisa. O autor identificou cinco questões centrais para fundamentar uma

estrutura de sistemas de controle de desempenho para a gestão de organizações empresariais focando em uma gestão moderna.

Ferreira e Otley (2009) desenvolveram uma estrutura mais completa para um sistema de controle de desempenho. A estrutura denominada *performance management and control* (PMC), com doze questões, foi elaborada a partir de dois estudos anteriores. Otley (1999) e Simons (1995) complementam os dois estudos, com o cuidado em não deixar de considerar a natureza exploratória dos estudos anteriores, na questão da concepção de sistemas de controle de desempenho por Otley (1999) e gerencial por Simons (1995). Portanto, a estrutura para gestão do desempenho apresentada por Ferreira e Otley (2009) tem como base os trabalhos de Otley (1999) e Simons (1995).

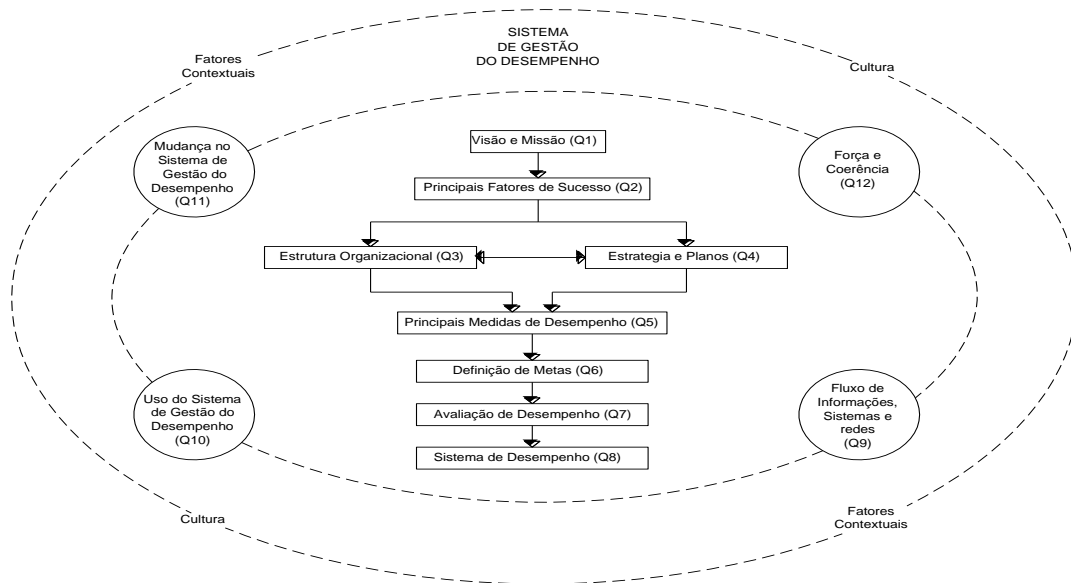
Quadro 5 - Sistemas de controle gerencial Ferreira e Otley (2009)

Fundamentos Teóricos	Autores
1. Missão e visão	Simons (1995); Ferreira e Otley (2006).
2. Fatores-chave de sucesso	Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
3. Estratégia e planos	Simons (1995); Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
4. Estrutura da organização	Ferreira e Otley (2006).
5. Indicadores-chaves de desempenho	Simons (1995); Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
6. Definição de metas	Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
7. Avaliação de desempenho	Ferreira e Otley (2006).
8. Sistema de recompensa	Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
9. Fluxos de informação	Otley (1999); Ferreira e Otley (2006).
10. Tipos de uso dos fluxos	Simons (1995); Ferreira e Otley (2006).
11. Mudanças no sistema PMC	Ferreira e Otley (2006).
12. Força e coerência dos componentes	Ferreira e Otley (2006).

Fonte: Ferreira e Otley (2009 apud BEUREN; TEIXEIRA, 2013).

O Quadro 5 destaca as 12 questões centrais consideradas o processo de desempenho de uma estrutura coerente para o sistema de controle de desempenho. Assim, Ferreira e Otley (2009), considerando uma necessidade de adaptar uma abordagem mais abrangente para o estudo do sistema de controle de desempenho, trazem uma proposta de visão mais abrangente. A Figura 2 tem como objetivo fornecer uma visão ampla dos aspectos-chave do sistema de controle de desempenho.

Figura 2 – Quadro do Sistema de Controle de Desempenho (SCD) Ferreira e Otley (2009).



Fonte: Ferreira e Otley (2009).

Conforme Quadro 5, observa-se que as quatro primeiras questões, missão e visão, fatores-chave de sucesso, estratégia e planos e estrutura da organização tratam diretamente da estratégia organizacional, com uma abordagem de disseminação da visão, missão e objetivos da organização. Por meio dessas questões é possível dimensionar como são implementadas as atividades para garantir seu sucesso com a estrutura disponível (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

As questões cinco a oito, indicadores-chave de desempenho, apresentam definição de metas, avaliação de desempenho e sistema de recompensa. São questões que tratam das medidas para avaliar o desempenho e a partir delas verifica se os resultados alcançados estão adequados com as estratégias adotadas. A partir dessa mensuração de comparação dos resultados e estratégias é que se dimensiona a questão de recompensas ou penalidades pelos resultados obtidos (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

As questões nove e dez correspondem ao fluxo de informação e tipos de uso dos fluxos, abordam as informações geradas pelo sistema de controle de desempenho para gerar um fluxo de *feedback* e *feedforward* com informações e orientações para os gestores, visando ao aperfeiçoamento de competências no presente e no futuro (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

As questões onze e doze correspondem às adversidades advindas de mudanças de cenários do ambiente em que estão inseridas as organizações, abordam a força, coerência, e a flexibilidade dos sistemas de controle de avaliação de desempenho para responder a

necessidade e à dinâmica das organizações e do seu ambiente (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O sistema de gestão de desempenho é abordado entre as questões 1 a 8. A questão Q1, visão e missão, para a organização pode estar claro, mas é preciso que esteja articulado dentro do processo do dia a dia para influenciar o comportamento dos participantes e obter informações sobre como os valores e propósitos da organização são estabelecidos, comunicados e praticados. Uma visão e missão bem definida é relevante para entender como o sistema de controle de desempenho funciona na prática (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DALMAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O sistema de controle de gestão por desempenho aborda os principais fatores de sucesso (Q2) que estão relacionados a atividades, atributos, competências e capacidades. Esses fatores quando alcançados deixam alinhadas a visão e missão, conseqüentemente, fazendo com que as medidas sejam comunicadas entre os gestores (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DALMAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O fator da estrutura organizacional, Q3, estabelece diretamente as funções que precisam ser desempenhadas pelos gestores dentro de uma esfera de estratégias e planos organizacionais e, ao mesmo tempo, capacitando os gestores a agir dentro de uma esfera de responsabilidade (CHENHALL, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

A questão estratégias e planos (Q4) tem relação direta com as ações que o gestor identificou como necessárias para melhorar o desempenho e que geralmente estão atreladas à visão e missão, com fatores de sucesso já identificados. A falta de gestão acarreta em problemas-chave da prática de controle e a falta de comunicação das estratégias e planos para com todos os membros da organização pode resultar em incompreensão de como as ações individuais contribuem para a estratégia global (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

As medidas de desempenho (Q5) são medidas financeiras ou não financeiras usadas para avaliar se os objetivos da missão e visão, fatores de sucesso, estratégias e planos, estão satisfazendo as expectativas dos *stakeholders* (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

A fixação de metas (Q6) é uma questão crítica da gestão de desempenho e reflete a tensão universal entre o que é desejado e o que é pensado para viabilizar determinadas metas

em relação aos aspectos de desempenho organizacional (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA,2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O fator de avaliação de desempenho (Q7) é fundamental para as atividades do sistema de controle de desempenho. Nesta questão trata-se exclusivamente da avaliação de desempenho de pessoa, grupos de indivíduos e da organização (FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA,2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O sistema de recompensa (Q8) normalmente ocorre na avaliação de desempenho e está relacionado com os processos e as estruturas de prestação de contas. A relação entre recompensa, motivação e desempenho é complexa e os sistemas de recompensa são usados para motivar os indivíduos ao alcance dos objetivos organizacionais alcançados por ele mesmo (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2009; BEUREN; TEIXEIRA,2014; DAL MAGRO; GORLA; LAVARDA, 2014).

O contexto teórico contido no pacote das doze questões do quadro abrangente do sistema de controle de desempenho, de Ferreira e Otley (2009), complementam-se mutuamente e geram informações sobre os resultados das organizações (FERREIRA; OTLEY, 2009). Os componentes do Sistema de controle de desempenho como um pacote se complementam uns com os outros e geram informações sobre os resultados das organizações (ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

2.2.3.1 Estudos anteriores

Para dar maior ênfase à pesquisa realizou-se uma busca nas bases de dados Ebsco, Scielo e Spell, procurando trabalhos existentes que tratam a respeito do tema e buscando lacunas em relação a outros estudos já realizados. Foram pesquisadas nas bases de dados palavras-chave diretamente ligadas ao objeto desse estudo, as quais foram: Management control systems buscando identificar o que já tem sido produzido sobre Sistemas de Controle Gerencial; Performance evaluation retratando o que há de publicações com relação ao Avaliação de Desempenho; Higher education institutions, retratando o que há de publicações com relação área de atuação das Instituições de Ensino Superior.

Em uma segunda etapa, a pesquisa nas bases recaiu sobre estudos que relacionam as variáveis entre si, ou seja, Management control systems - Avaliação de Desempenho. Performance evaluation - Sistemas de controle Gerencial, Higher education institutions - Avaliação de Desempenho, Management control systems - Instituições de Ensino Superior.

Nas pesquisas, foram utilizados alguns limitadores objetivando facilitar a análise proposta, dentre eles, filtrou-se para que fossem apenas apresentados artigos completos, refinando a pesquisa para que os artigos apresentados fossem da área das Ciências Sociais Aplicadas, e que as palavras-chave pesquisadas constassem no título do artigo. Optou-se em pesquisar apenas pelos termos em língua inglesa, pelo fato dos periódicos exigirem a tradução do título para esta língua, abrangendo, dessa forma, todos os artigos e não apresentando duplicidade nas totalizações.

Henri (2006) verificou até que ponto a utilização do sistema de controle gerencial contribui para a performance empresarial em relação a quatro variáveis que levam as organizações empresariais a escolher estratégias orientadas ao mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional. O autor conclui que o sistema de controle gerencial contribui positivamente na aplicação destas variáveis para a performance da empresa.

Para investigar a influência do sistema de controle de desempenho, Gond et al. (2012) investigaram a integração do sistema de controle de desempenho com a sustentabilidade na estratégia das empresas como um importante diferencial competitivo. Os autores estudaram oito tipos de configurações organizacionais que adotaram interligar a estratégia e sustentabilidade por meio do sistema de controle de desempenho. O estudo contribuiu para o entendimento da relação e das condições que facilitam ou previnem a integração da estratégia e a sustentabilidade por meio do sistema de controle de desempenho.

Estudos recentes sobre Sistema de controle de desempenho, na perspectiva de Ferreira e Otley (2009) foram abordados no Brasil por Beuren e Teixeira (2014), com ênfase para o funcionamento dos sistemas de controle gerencial para avaliação de desempenho em uma instituição de ensino superior privada. O estudo de Beuren e Teixeira (2014) apontou que as IES estudadas ainda precisam promover um melhor alinhamento entre a estratégia empresarial, o sistema de avaliação de desempenho e os sistemas de controle gerencial.

Beuren e Teixeira (2014) concluíram que com a aplicação da estrutura adaptada da *Performance Management and Control* (PMC), foi possível identificar no estudo de caso proposto como o sistema de controle gerencial está sendo utilizado na instituição de ensino superior pesquisada para medir, controlar e gerir o desempenho. Dessa forma, foram identificadas a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial utilizados para avaliar o desempenho na instituição de ensino superior privada. Foram apontados alguns pontos fracos no sistema utilizado, bem como se denotou a necessidade de melhorar o alinhamento entre estratégia, desempenho e controle.

Outro estudo sobre Sistema de controle de desempenho na perspectiva de Ferreira e Otley (2009) foi abordado por Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014). A pesquisa foi realizada em duas empresas localizadas na região sul do Brasil. Os resultados indicam que as organizações utilizam o sistema de controle de desempenho como um pacote e os gestores participam da sua elaboração e execução.

Além disso, conclui-se que os elementos do pacote do sistema de controle de desempenho são usados com força e coerência pela gestão das organizações. Com base nos estudos já realizados percebe-se que a adoção do sistema de controle de desempenho auxilia os processos, contribuindo com implementações, principalmente, na questão estratégica, proporcionando um melhor desempenho organizacional

2.2.4 Sistema de controle de desempenho por pacote

O pacote de sistema de controle é condicionado pela variedade de práticas de controle que podem ser utilizadas ao mesmo tempo, nesse caso, pelas instituições de ensino superior, portanto, sua tipologia oferece um arranjo de práticas de controle as quais, contidas em um pacote, têm o objetivo de fornecer uma visão gerencial mais abrangente das instituições, proporcionando o entendimento de uma série de controles para apoiar a gestão, com objetivos de impulsionar o desempenho organizacional (MALMI; BROWN, 2008).

Para Malmi e Brown (2008), a abordagem de pacotes de sistemas de controle de desempenho sofrem com alguns fatores contingentes, como políticos, sociais e, principalmente, econômicos. Ainda, demonstram que dentro de um ambiente de diversidade de práticas, que são utilizadas muitas vezes ao mesmo tempo pelas empresas, este pacote de controle assume a tarefa de fazer a junção destas abordagens e transformá-las em um pacote de controles e objetivos, que ajudará no desenvolvimento de atividades para impulsionar o desempenho das organizações.

Estudos anteriores com abordagem ao sistema de controle de desempenho por pacote foram realizados, como o estudo de Herath (2007), que buscou compreender os controles de gestão como um pacote por meio de um quadro de sistema de controle de desempenho mais amplo, abrangendo a estratégia organizacional, cultural, organizacional, sistemas de informação. O autor concluiu que o pacote de sistema de controle não atende questões sociais no uso dos sistemas de controle.

O estudo de Van der Meer-Kooistra e Scapens (2008) colabora com os estudos de Herath (2007). Os autores (2008) concluíram que o pacote das práticas de controle, apoiado

pelas estruturas sociais, técnicas, institucionais e econômicas, permite flexibilidade ao enfrentar a mudança em um contexto de incerteza.

Estudos nacionais, como o de Isidoro (2013), analisaram como os sistemas de controle de desempenho são estruturados, utilizados e impactam na estratégia de uma organização. Em um estudo de caso, aplicado a uma empresa do sul do Brasil, os resultados demonstraram os sistemas de controle funcionando como um pacote. Concluiu que os sistemas de controle estruturados e usados impactam na formação e execução de estratégia.

2.3 SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

O conceito de desempenho em relação aos objetivos de mensurar questões financeiras e não financeiras surge como um ponto fundamental para a gestão de instituições de ensino superior. Neely, Gregory e Platts (1995) definem avaliação de desempenho como o processo de quantificação de ações que conduzem ao desempenho desejado. Para que todo este processo aconteça é necessária à implementação de um sistema de avaliação de desempenho que contemple todas as medidas de desempenho das IES em suas diversas áreas, a fim de confrontar os resultados esperados e avaliar o desempenho da organização.

A avaliação de desempenho deve ser implementada para se obter uma melhor eficiência por parte dos gestores na tomada de decisão. Por meio de medidas de desempenho pode-se avaliar, controlar e melhorar os processos. Além disso, pode-se utilizar para comparar o desempenho de diferentes organizações, departamentos, equipes e indivíduos (GHALAYINI; NOBLE, 1996).

Sem a adoção de um sistema de controle de desempenho para medição, as organizações dificilmente conseguem trabalhar de forma eficiente e eficaz, com incerteza ao próprio ambiente, resultando em utilização deficiente dos recursos e, conseqüentemente, no aumento da probabilidade de insucesso (VIEIRA; MAJOR; ROBALO, 2009).

Para Miranda e Silva (2002), existem razões para as organizações investirem em sistemas de medição de desempenho, como controlar as atividades operacionais, alimentar os sistemas de incentivo a funcionários, controlar o planejamento, criar, implantar e conduzir estratégias competitivas, identificar problemas que necessitam de intervenção dos gestores e verificar se a missão da organização está sendo atingida.

Inicialmente, o estudo ligado às práticas de avaliação de desempenho pode ser dividido em duas fases históricas. A primeira fase iniciou no final da década de 1880 e durou até a década

de 1980. Foram 100 anos em que nessa primeira fase, a evidência mais forte da avaliação de desempenho era ter a informação do lucro e da produtividade. Já a segunda fase iniciou na década de 1980, diante de mudanças de mercado com a globalização, quando as empresas começaram a perder mercado para concorrentes do exterior (GHALAYINI; NOBLE, 1996).

O contexto de avaliação de desempenho passou a ser direcionado para reconquistar a vantagem competitiva, as prioridades estratégicas foram alteradas e a ênfase da avaliação passou a incorporar medidas não financeiras, como o tempo e qualidade (LANGFIELD-SMITH, 1997). A avaliação de desempenho contemporâneo compreende a utilização de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que respondam pelo alcance da estratégia da organização (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012).

As mudanças na estrutura organizacional, na cultura e nas estratégias corporativas afetam diretamente o sistema de avaliação de desempenho organizacional. Essas mudanças no ambiente de negócios e na estratégia de negócios acarretam a necessidade de novas medidas e métricas que necessitam ser revistas (MELNYK et al., 2014).

No ambiente das organizações de ensino superior, a prática da utilização de sistemas de avaliação de desempenho são instrumentos de apoio à gestão (MELNYK et al., 2014). A necessidade de sistemas de avaliação de desempenho nas instituições de ensino superior é decorrente principalmente do aumento da concorrência, desejo de melhorias internas advindas da pressão das partes interessadas, como os investidores, que desejam saber se seu investimento está dando retorno, principalmente financeiro (AZMA, 2010; FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012; ASIF; SEARCY, 2013).

Segundo Chen, Wang e Yang (2009), a avaliação de desempenho nas instituições de ensino superior tem por objetivo auxiliar na melhoria da qualidade de seus serviços prestados que é a educação, atender as exigências externas e cumprir com suas responsabilidades internas por parte dos gestores. Chen, Wang e Yang (2009) argumentam que para que esses objetivos sejam atingidos, o sistema de avaliação de desempenho é essencial para fornecer indicadores, a fim de que os gestores possam refletir a forma de funcionamento da instituição, incentivá-la a trabalhar para anular seus pontos fracos e melhorar seus pontos fortes, trazendo melhorias do desempenho.

Asif, Raouf e Searcy (2013) defendem que para que se tenha sucesso no uso dos sistemas de desempenho no ensino superior depende, em parte, da gestão eficaz dos indicadores que o próprio sistema vai gerar, e que esses mesmos indicadores devem ser desenvolvidos e implementados considerando o ambiente em que a instituição se encontra.

Portanto, os indicadores e os sistemas de avaliação de desempenho precisam ser determinados para atender as necessidades e os objetivos estratégicos das instituições de ensino (MITCHELL; RYDER, 2013). Para isso, é importante que os gestores identifiquem seus objetivos e necessidades, pois as instituições de ensino superior têm, cada vez mais, incorporado medidas de ensino em conjunto com medidas financeiras em seus sistemas de avaliação de desempenho, desse modo, o estabelecimento de indicadores financeiros é insuficiente para medir seu desempenho, embora seja necessário e importante ser mantidos (UMASHANKAR; DUTTA, 2007; PINGLE; NATASHAA, 2011).

Os sistemas de avaliação de desempenho devem considerar as necessidades, características e particularidades das organizações e incorporar medidas financeiras e não financeiras, de acordo com os objetivos estratégicos de cada instituição (MITCHELL, RYDER, 2013; FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012).

O ensino superior privado no Brasil encontra-se num ambiente extremamente competitivo, onde os gestores devem manter afinados os controles de desempenho financeiros, buscando ampliar o sistema de controle não financeiro. Para isso, faz-se necessário uma gestão com foco em resultados de sucesso, tornando a organização competitiva pela excelência dos serviços prestados por meio da satisfação das necessidades requisitadas pelos *stakeholders*, direcionando à aplicação e uso da gestão estratégica (MACHADO et al., 2012).

Para que este processo de gestão seja possível a instituição de ensino superior precisa ter como base indicadores financeiros e não financeiros. Conforme ideologia (MEC/INEP), os indicadores expressam algum aspecto da realidade a ser observada, medida, qualificada e analisada. Nas instituições de ensino superior os processos de gestão se direcionam por indicadores financeiros e não financeiros nas diferentes fases do processo de tomada de decisão. Machado et al. (2012) em seu estudo, direcionado a perspectivas do BSC para a universidade, identificaram junto aos gestores indicadores que consideraram importantes para a gestão das instituições.

Verifica-se no Quadro 6 os indicadores mais citados e a quantidade de vezes que foram mencionados pelos 57 entrevistados, conforme estudo de Machado et al. (2012).

Quadro 6 - Indicadores BSC

Perspectiva Financeira		Perspectiva Clientes		Perspectiva Processos Internos		Perspectiva Aprendizado e Crescimento	
Indicadores Mencionados	Qtde de Citações	Indicadores Mencionados	Qtde de Citações	Indicadores Mencionados	Qtde de Citações	Indicadores Mencionados	Qtde de Citações
Sustentabilidade	16	Satisfação	9	Padronização das	8	Qualificação	21

				informações e dos sistemas			
Orçamento	10	Retenção	4	Comunicação	6	Plano de Carreira	6
Superávit	10	Fidelização	4	Demanda de cursos	5	Avaliação de desempenho	6
Ponto de Equilíbrio	3	Acompanhamento do egresso	4	Produtividade	6	Clima Organizacional	6
Inadimplência	2	Perfil e prospecção de alunos	3	Estrutura hierárquica	5	Benefícios e descrição de cargos	4

Fonte: Machado et al. (2012).

Em seu estudo embasado sobre a teoria de medidas essenciais, colocadas por Kaplan e Norton (1997, 2004), Machado et al. (2012) identificaram a importância dada pelos gestores do uso de indicadores para tomada de decisão. Tachizawa e Andrade (1999), Gaioso (2005) demonstram em seus estudos importantes indicadores não financeiros que possam constituir suporte ao gerenciamento de uma instituição de ensino por parte dos gestores.

No Quadro 7 apresentam-se exemplos de indicadores não financeiros direcionados a instituições de ensino superior.

Quadro 7 - Indicadores não financeiros direcionados a instituições de ensino superior Continua

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

	(TACHIZAWA; ANDRADE, 1999)	Número de alunos matriculados no curso
Índice professor/aluno	(TACHIZAWA; ANDRADE, 1999)	$IPA = \frac{\text{Número de professores no curso}}{\text{Número de alunos matriculados no curso}}$
Índice professor/funcionário técnico-administrativo	(TACHIZAWA; ANDRADE, 1999)	$IPA = \frac{\text{Número de professores}}{\text{Número de funcionários técnico-administrativo}}$

Fonte: Tachizawa e Andrade (1999); Lacerda (2005).

Os indicadores se relacionam com os fatores críticos de sucesso das instituições de ensino superior no que se refere a questões de ambiente interno e externo. Além disso, os indicadores também podem ser úteis para fins de comparação com o mercado, para fins de comparação com outras instituições de ensino superior concorrentes e com instituições de ensino no exterior.

O estudo internacional desenvolvido pelos autores Maingot e Zeghal (2008) pesquisou a utilização de indicadores de desempenho por universidades canadenses e identificou 118 indicadores de desempenho diferentes, organizados em 18 categorias. As duas categorias com maior número de indicadores e utilização foram as relacionadas à pesquisa e às finanças. A pesquisa destacou também indicadores de desempenho relacionados à demanda e à busca de alunos. Os autores concluem que a utilização de indicadores de desempenho pelas instituições de ensino pesquisadas é positivamente afetada pelo tamanho e missão dessas organizações.

2.4 GESTÃO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Após vários anos de crescimento acelerado, o ensino superior privado no Brasil passa por um processo de estabilização. A partir da década de 1990, as instituições de ensino superior do Sistema Federal de Ensino, nos termos do art. 16 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, contribuíram para a expansão do ensino superior privado. A definição das regras por parte do governo federal visando à abertura de IES e cursos, a partir da regulamentação desta lei, permitiu a constituição de instituições de ensino superior privadas com finalidades lucrativas.

Até o ano de 1996 a legislação regulatória que regravava a abertura de novas instituições de ensino superior estabelecia que todas as instituições mantenedoras de ensino privado somente poderiam ser constituídas e mantidas por fundações ou associações sem fins lucrativos (SILVA; MUNIZ, 2004). Em 1996, houve a mudança do marco legal do ensino superior no Brasil que permitiu a investidores a abertura de novas instituições de ensino superior com fins lucrativos (MOISÉS FILHO; MEDEIROS, 2007). Conforme dados fornecidos pela Associação

Brasileira das Mantenedoras do Ensino Superior (ABMES) (2016) e com base nos números publicados pelo MEC (BRASIL, 2016) é possível verificar uma expansão das instituições de ensino superior privadas. O cenário se apresenta com uma enorme quantidade de instituições de ensino superior em processo de expansão e transformação no setor, ao mesmo tempo com uma crescente competitividade e uma acirrada disputa para capturar alunos nos processos seletivos.

Para Souza e Ott (2003), a regulamentação oficial do ensino superior no Brasil caracterizou-se por uma abertura de mercado, que acabou atraindo investidores detentores de capital e, como consequência, houve um aumento descontrolado na abertura de novas instituições de ensino. Os autores esclarecem que os gestores não se preocuparam com as consequências futuras de uma oferta maior que a demanda e, conseqüentemente, uma competitividade, que levou muitas instituições de ensino a parar com parte de seus cursos oferecidos por falta de alunos. Portanto, o reflexo de um cenário anterior conduz as instituições de ensino superior a uma nova postura administrativa, na qual a gestão passa a ser primordial para a sobrevivência.

Como nas empresas nas suas mais diversas atividades, as instituições de ensino superior, ao se depararem com um ambiente competitivo, também se preocupam com as práticas de gestão, isso vem chamando a atenção de pesquisadores na elaboração de pesquisas empíricas neste segmento. As instituições de ensino superior estão inseridas em um ambiente que influencia fortemente as condições e formas de gestão, preestabelecido por ela mesma, e neste ambiente podem ser criadas novas oportunidades (ANDRIOLA, 2009; REZENDE, 2008).

Autores em seus estudos argumentam que as empresas em geral devem se preocupar com todos os níveis estruturais internos, além das variações externas, em que informações financeiras e não financeiras devem ser base para a gestão das organizações em geral (HARRINGTON, 1997; COLLIS; MONTGOMERY, 1998; ATKINSON et al., 2008; EPSTEIN, 1997; KAPLAN; NORTON, 2004).

Neste contexto dinâmico as instituições de ensino superior não estão excluídas dos efeitos do seu ambiente de atuação, este ambiente as força à prática de gestão apoiada em um sistema de controle de desempenho para acompanhar e minimizar os efeitos negativos advindos de um cenário econômico, social e governamental em que sua estrutura está inserida. Atualmente, as principais características do ambiente das instituições de ensino superior constituem-se em condições de indução às mudanças nos processos, estão sendo obrigadas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de gestão

Flores (2005) desenvolveu uma pesquisa com universidades comunitárias do Sistema Fundacional de Ensino Superior de Santa Catarina (Acafe). A pesquisa envolveu nove universidades comunitárias, cujo objetivo foi verificar a influência do sistema de controle de desempenho na gestão. Os fatores de gestão contemplados na pesquisa de Flores (2005) possuem relação direta com sistemas de controle de desempenho como apoio à gestão de instituições de ensino superior. No caso do estudo de Flores (2005), foram abordados os processos de gestão nas instituições de ensino superior comunitárias. Os resultados estão explanados, conforme variáveis descritas no quadro a seguir:

Quadro 8 - Fatores de gestão

Fatores de Gestão
Sistemas informatizados implantados e integrados ao controle acadêmico e administrativo-financeiro
Utilização de indicadores de gestão financeira
Sistema de orçamento implantado
Sistema de apropriação de custos e formação de preços informatizado e integrado
Compatibilidade do valor cobrado pelos serviços educacionais com os custos reais dos programas oferecidos
Existência do sistema de gerenciamento de matrícula integrado.
Serviços terceirizados controlados e avaliados

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

Segundo Flores (2005), as instituições de ensino superior pesquisadas se utilizam de práticas de gestão profissional e estão apoiadas em tecnologia de informação, ou seja, sistemas de controle de desempenho. O autor concluiu com o estudo que todas as instituições de ensino superior que participaram do estudo fazem uso de práticas de gestão, fazendo uso de sistemas de controle de desempenho nas questões acadêmicas, de matrículas e financeiro, o orçamento, custos e formação de preços e uso de serviços terceirizados.

A gestão das instituições de ensino superior é considerada complexa por parte dos gestores, em razão de questões de mudanças no ambiente de atuação nos últimos anos. Segundo Andrade (2002), é necessária uma forma diferenciada de gestão, que permita uma avaliação de situações pontuais, até então desconhecidas ou não necessárias. As instituições de ensino superior apresentam características diferentes das empresas comerciais e industriais que trabalham com a perspectiva de lucro sobre o capital investido. As instituições de ensino superior privadas também trabalham com a perspectiva de lucro sobre o capital investido, mas também têm uma responsabilidade em forma de missão, de certa forma complexa, que é a educação de pessoas de nível superior.

Para que esta missão possa ser desempenhada, as instituições de ensino superior buscam aprender a administrar, procurando superar os processos tradicionais, muitos ultrapassados, e

adotar novas formas de gestão, principalmente, no que diz respeito à competitividade, a eficiência de responder aos desafios do ambiente atual.

Percebe-se que o mercado está se acomodando e a demanda não é mais expressiva como nos anos anteriores e, por conta disso, é necessário pensar em uma gestão para as instituições de ensino superior que garanta a sua sobrevivência diante de um novo cenário mais competitivo. Meyer (1991) ressalta que as instituições de ensino superior são organizações em que a gestão está calcada no trabalho humano, diferentemente de outras organizações, cujo trabalho se caracteriza por produção contínua aliada a um comércio de forma automatizada.

As mudanças relativas aos objetivos específicos do ensino superior, decorrentes de novas necessidades surgidas como financeira e social, mostram a impossibilidade de se pensar em uma administração com estrutura que não seja rígida e inflexível. E por se tratar de instituições de ensino superior, não se planejam somente rotinas, mas sim indivíduos, clientes alunos e estes com valores, percepções, necessidades e expectativas. Portanto, o emprego da administração nas instituições de ensino superior proporciona os ajustes necessários, criando, quando necessário, funções adicionais, redefinindo papéis já existentes, em suma, provendo a escola dos recursos adequados ao seu funcionamento eficiente e dentro dos parâmetros atuais.

Autores, como Junqueira (2010), Machado et al. (2012), Beuren e Teixeira (2014) e Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014) discutem a gestão das instituições de ensino superior sem que sejam apresentados aspectos conclusivos no que se refere ao modelo mais apropriado ou eficaz de gestão dessas organizações. Como consequência do crescimento acelerado da oferta educacional, as instituições de ensino superior no Brasil estão vivenciando um momento em que precisam se adequar a uma gestão que promova ações minuciosas e eficazes, para serem capazes de suportar a concorrência, que até então era desconhecida para o setor do ensino superior, agora existente.

Em virtude do fato de as instituições de ensino superior serem complexas na sua gestão, por questões de número de alunos, funcionários e estrutura física, isso apresenta significativo desafio à sua gestão. Para uma tarefa tão imensa, que demanda recursos de toda a natureza, nem sempre há o aporte necessário de gestores, que é indispensável para uma gestão eficaz, e que, muitas vezes, cabe à administração da universidade, pela liderança do gestor, encontrar as saídas para o desenvolvimento institucional e para o atendimento dessas demandas (MAIA, 1995).

Portanto, é preciso repensar o modelo de gestão nas instituições de ensino superior para um modelo mais atualizado e profissional. Para Merlo (2001, p. 9), “a universidade demonstra a necessidade de uma organização que exige administração profissional como estratégia de

atuação.” Esse modo de pensar deve estar voltado para a qualidade do ensino e dos processos, fazendo com que a instituição de ensino superior possa ficar menos burocratizada sem perder a eficiência. Para isso precisa ter não apenas o planejamento do ensino, mas, também, sistemas de informação atualizados, confiáveis e eficientes, que realmente auxiliem o gestor universitário no desempenho de suas funções.

A gestão é a forma pela qual a instituição é conduzida ao alcance dos seus objetivos institucionais. O modelo de gestão, conforme Beuren (1998), é descrito como sendo uma representação teórica do processo de administrar uma organização, a fim de garantir a missão para a qual foi criada. O modelo de gestão de uma organização representa a forma pela qual desenvolverá suas atividades. Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997). Para Marcovitch (1998), no modelo de gestão estão incorporadas as diretrizes gerais que visam orientar o processo de gestão.

As instituições de ensino superior exercem uma responsabilidade enorme, em virtude de seu grande papel social. Por isso, é exigido destas organizações de ensino elevada competência administrativa no cumprimento de suas finalidades sociais. Isso porque são fiscalizadas pelo Ministério da Educação por meio de seus instrumentos de avaliação, mas são muito mais avaliadas pela sociedade por meio do mercado de trabalho mediante profissionais formados que respaldam na atividade de sua profissão a qualidade do ensino que cada instituição está oferecendo.

É esta mesma qualidade de ensino que acaba por gerar uma concorrência entre as instituições de ensino superior, no sentido de atender às necessidades do mercado, visto que cada uma quer oferecer a esse mercado um produto ou serviço com melhor qualidade a um preço acessível (LIMA, 2010). É em virtude deste ambiente competitivo que o desenho de modelo de gestão tem despertado a atenção de muitos autores. Parisi e Nobre (2001) recomendam o modelo de gestão econômica, entendem que a pressão imposta pelo ambiente de mercado competitivo implica a necessidade de maior agilidade da organização. Parisi e Nobre (2001) defendem um modelo de gestão fundamentado na descentralização do processo decisório agilizando a tomada de decisão.

É necessário fazer uma gestão dividida em partes e dar a cada uma delas uma abordagem de gestão voltada à estratégia diferenciada, com metas, prazos, bônus e ações específicas. Souza e Ott (2003) ressaltam que nesse novo ambiente, que envolve as instituições de ensino superior, a adoção do tradicional modelo de gestão caracterizado pela centralização das decisões, precisa ser repensada. Existe concordância entre os diversos autores (SOUZA; OTT, 2003) para a

adoção de uma estrutura organizacional caracterizada pela gestão descentralizada, de um modelo de gestão profissional e de uma postura mais empreendedora de seus participantes, comprometida com a materialização de resultados planejados.

Nessa nova visão de gerenciamento, percebe-se que a figura do atual gestor de instituições de ensino superior amplia-se de uma postura administrativa descentralizada, buscando melhores desempenhos financeiros e não financeiros. E, sendo assim, é fundamental repensar o processo de gestão, de forma a dar continuidade às suas atividades operacionais, adequarem-se a esse novo contexto de ambiente, garantindo o desempenho esperado (WIDENER, 2007; PINGLE; NATASHAA, 2011).

Dessa maneira, este cenário conduz as instituições de ensino superior a uma nova postura administrativa, em que a gestão passa a ser primordial para a sobrevivência. As instituições de ensino superior devem buscar modelos de gestão mais direcionados à sua atividade, de forma descentralizada, buscando resultado para fazer frente ao momento atual de novas demandas, com um ambiente mais desafiador.

2.5 EVASÃO, RETENÇÃO, DEMANDA DE ALUNOS, CONCORRÊNCIA E INADIMPLÊNCIA NO ENSINO SUPERIOR

As instituições de ensino superior convivem com uma redução da demanda de alunos, tornando-se um desafio para a gestão destas instituições (COBRA; BRAGA, 2004). Segundo Cobra e Braga (2004), as instituições de ensino superior estão com sua capacidade instalada maior que o número de vagas preenchidas pela demanda de alunos, ou seja, vagas ociosas por não ter um número de ingressantes suficiente, em razão de fatores, como um grande número de instituições de ensino superior numa mesma região oferecendo os mesmos cursos, e, ainda, a questão econômica do país, que ocasionou uma queda no poder aquisitivo real do brasileiro, conseqüentemente, levando à evasão do aluno, muitas vezes, em virtude da inadimplência.

Cobra e Braga (2004) já pontuavam questões que estão fortemente afetando as instituições de ensino superior:

- a) Capacidade instalada *versus* número de vagas *versus* demanda;
- b) Grande número de IES numa mesma região oferecendo os mesmos cursos;
- c) Vagas ociosas;
- d) Relação vagas ofertadas *versus* ingressantes *versus* concluintes;
- e) Queda no poder aquisitivo real do brasileiro;
- f) Inadimplência;

g) Evasão.

2.5.1 Evasão e retenção de alunos no ensino superior

A evasão é um fenômeno social complexo, definido como interrupção no ciclo de estudos, cujas razões são as mais diversas, desde motivos econômicos até os psicológicos (GAIOSO, 2005 apud BAGGI, 2010). Em uma ampla pesquisa sobre a evasão e suas diversas causas, são apontadas várias questões, como a falta de orientação vocacional, imaturidade do estudante, reprovações sucessivas, dificuldades financeiras, falta de perspectiva de trabalho, ausência de laços afetivos na universidade, ingresso na faculdade por imposição familiar, casamentos não planejados e nascimento de filhos (BIAZUS, 2004; GAIOSO, 2005; BAGGI; LOPES, 2010). A evasão é bastante complexa e afeta diretamente os resultados econômicos e financeiros do setor de ensino superior.

Dessa forma, percebe-se a importância de manter o aluno na instituição e diminuir ao máximo a evasão para a sobrevivência dessa instituição. Portanto, é imprescindível aos gestores conhecer os motivos que fazem os alunos se evadirem de sua instituição de ensino. Em face da necessidade de sobrevivência financeira das instituições de ensino superior, esse fenômeno da evasão adquiriu uma importância iminente, dada sua complexidade e abrangência.

Segundo Veloso (2000, p. 14), “Evasão de estudantes é um fenômeno complexo, comum às instituições de ensino superior no mundo contemporâneo. Nos últimos anos, esse tema tem sido objeto de alguns estudos e análises, especialmente nos países do primeiro mundo.” Um estudo de visão contemporânea a respeito de evasão, feito por Cardoso (2006), demonstra que ela traz prejuízos financeiros irreversíveis às instituições de ensino superior, e considera como um dos maiores problemas que as instituições de ensino superior tem enfrentado nos últimos anos. Mas a importância do estudo é que o autor descreve que a evasão não deve ser calculada, e sim ser evitada, depois das matrículas realizadas, uma vez que se deve fazer um trabalho de identificação de alunos que apresentem características e comportamento de possível evasão e, a partir desta identificação, fazer um trabalho na tentativa de evitar que a possível evasão se concretize, demonstrando assim um trabalho proativo de retenção por parte dos gestores e não retroativo, porque depois que a evasão já aconteceu será muito difícil reverter a situação.

Para Biazus (2004), o que caracteriza a evasão é a saída do aluno da instituição de ensino, ou de um dos seus cursos, de forma temporária ou definitiva, por qualquer motivo, desde que não seja a diplomação.

A evasão no ensino superior é tema de diversos trabalhos científicos, alguns com enfoque em causas sociais e comportamentais, outros enfocando estratégias de marketing, sistemas de informação e banco de dados.

2.5.2 Concorrência nas instituições de ensino superior

Com o surgimento de novas instituições de ensino superior houve o aumento da competição, inclusive, com as que já estão atuando no mercado há bastante tempo. A análise do comportamento das instituições concorrentes passou a fazer parte das informações que alimentam os sistemas de informação, principalmente, para que a instituição de ensino superior consiga definir uma estrutura de trabalho e estratégias adequadas e coerentes com o ambiente que ela está inserida.

Laudon e Laudon (2000, p. 329) salientam que “monitorar a concorrência faz parte do negócio. As empresas estão sempre ansiosas para saber qualquer coisa que puderem sobre uma mudança de estratégia, o lançamento de novos produtos, uma mudança na gerência ou qualquer outra coisa que ajude a superá-la.” Portanto, procurar mensurar a concorrência é uma das funções dos gestores, buscando o melhor investimento, consideradas as características dos concorrentes, entre outros pontos. As informações da concorrência passam a fazer parte de um sistema de controle que, incorporado a outros dados, dá alicerce ao gestor no momento da tomada da decisão.

O sistema de controle configurado de forma a gerar informações sobre os concorrentes deve ser conduzido de modo a dar sustentação à tomada de decisão para alcançar vantagem competitiva. Por ser um setor estratégico pela demanda de clientes, a atividade do ensino superior chamou a atenção de investidores, o que proporcionou um crescimento nas últimas décadas neste segmento denominado ensino superior. E, por conta deste contexto, a competição entre instituições de ensino superior foi estabelecida (MUNIAPAN, 2008).

Esta concorrência trouxe mudanças para todos os gestores ligados à educação superior, ao se depararem com instituições de ensino superior virtuais sendo criadas, universidades corporativas, originadas em grandes organizações privadas, começando a buscar mais espaço no mercado (MINTZBERG; ROSE, 2003). É neste momento que a adaptação de controles de desempenho, configurada sob a questão da concorrência, faz-se necessária, para que o gestor consiga lidar com mais eficiência esta problemática.

2.5.3 Inadimplência nas instituições de ensino superior

A inadimplência passou a ser um controle importante a ser estudado pelas instituições de ensino superior particulares, tanto que há edição de leis específicas em relação ao tratamento que deveria ser aplicado aos inadimplentes, com interferência da Secretaria de Direito Econômico, do Poder Judiciário, do Legislativo e até do Executivo, que já baixou medida provisória sobre o assunto (RODRIGUES, 2004).

Para Teixeira e Silva (2001, p. 19), “a inadimplência nas instituições de ensino, é a falta de pagamento, inadimplemento é o termo jurídico utilizado, em regra, para designar uma situação de não cumprimento da cláusula contratual; insolvência é a perda total de capacidade de pagamento.” Há um grande número de instituições de ensino superior, aliado a uma legislação, que impede uma punição aos inadimplentes como aluno, observa-se que diversos fatores, além do financeiro, estão relacionados à inadimplência nas instituições de ensino superior. As perspectivas para as instituições de ensino superior privado são de agravamento da situação no futuro na questão da inadimplência, pois há uma tendência cada vez maior do não preenchimento de todas as vagas oferecidas para ingresso, e as vagas preenchidas terão uma participação ainda maior de estudantes oriundos de classes de renda mais baixa, com uma capacidade de pagamento por vezes comprometida.

Com estas questões identificadas, percebe-se que a inadimplência no ensino superior privado afunila na realidade econômica de cada aluno, no seu grau de comprometimento e desempenho acadêmico, no conceito do curso e no nível dos serviços prestados pela instituição.

2.5.4 Demanda e ingresso de novos alunos

As instituições de ensino privado no Brasil se deparam com um cenário altamente competitivo, em que a demanda de alunos caiu drasticamente nos últimos anos. Diante disso, observa-se que as instituições de ensino superior estão se preocupando muito mais com retenção e em como atrair novos alunos para o processo seletivo. Até pouco tempo, a preocupação maior era em atender à enorme demanda de alunos (MARTINS, 2007).

Estudo, como o de Las Casas (2008), identificou que o ensino superior no Brasil passa por transformações bruscas na busca de alunos com o excesso de vagas em diversos cursos e, conseqüentemente, o aumento da concorrência no setor, ao mesmo tempo, depara-se também com mudanças sensíveis e profundas na gestão. Villas Bôas (2008) ressalta em seus estudos

que as instituições de ensino superior enfrentam um cenário competitivo e ainda uma concorrência baseada na propaganda focada na busca de alunos.

Segundo Souza et al. (2014), o setor de ensino superior privado está diretamente envolvido em uma concorrência como a de qualquer outra organização empresarial, ocasionada por uma oferta de vaga superior à demanda de alunos. E, neste entendimento de cenário, Murray, Murray e Lann (1997) e Walter, Tontini e Domingues (2005) salientam que a qualidade dos serviços e a satisfação dos alunos são cruciais para atrair novos alunos. Percebe-se a importância para a gestão considerar o grau de satisfação dos alunos discentes como um ponto essencial e oferecem interessantes perspectiva na busca de novos alunos (KOTLER; FOX, 1994; MAINARDES; DOMINGOS; DESCHAMPS, 2009). Não se pode deixar de lado o fato de que os futuros alunos avaliam as instituições de ensino superior em que cursarão o curso desejado, pela qualidade dos alunos já formados pela instituição (MELLO; DUTRA; OLIVEIRA, 2001).

Desse modo, é importante considerar o aluno como um parceiro na busca de novos alunos, somente como um coadjuvante no processo seletivo, em que ele seja consultado sobre o grau de satisfação em relação à instituição de ensino que está frequentando e transformá-lo em uma ferramenta de divulgação da própria instituição (WALLACE, 1999; LÜDKE, 2006; SOUZA; REINERT, 2010).

Diversos são os autores e trabalhos referentes à evasão, retenção, demanda de alunos, concorrência e inadimplência no ensino superior, na sua grande maioria, os autores e seus estudos apontam os mesmos problemas e dificuldades das IES em reverter esse quadro, tanto no Brasil quanto na grande maioria dos países. Buscou-se citar os autores com seus estudos que melhor se relacionam a esta pesquisa. A seguir apresenta-se a metodologia que norteia esse trabalho.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia da pesquisa tem o intuito de discutir e apresentar os métodos utilizados e tem por objetivo fundamentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste estudo. Dessa forma, é apresentado o encadeamento metodológico da pesquisa, descrevendo o delineamento da pesquisa, a seleção da população e amostra, o constructo de pesquisa, os instrumentos de coleta e análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto aos objetivos, do tipo levantamento, de natureza quantitativa. A pesquisa classifica-se como descritiva, por buscar empiricamente referenciar a teoria com outros estudos e, posteriormente, a descrição de dados, com o objetivo de descrever fenômenos (MARTINS; THEÓPHILO, 2007; STRAUSS; CORBIN, 2008). Gil (2007, p. 42) salienta que as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

A pesquisa foi conduzida por meio de levantamento. Neste tipo de pesquisa, o levantamento tem como objetivo obter informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema, para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se conclusões referentes aos dados coletados (GIL, 2007). O levantamento de informações tem por objetivo obter informações confidenciais, conforme salientam Cooper e Schindler (2003), em um estudo relacionado aos fatores contingenciais e às práticas gerenciais adotadas pelas organizações pesquisadas.

Quanto ao problema de pesquisa o presente estudo tem abordagem quantitativa. Para Richardson (1999, p. 70), pesquisa quantitativa “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.” A pesquisa quantitativa é apropriada para aplicação nos estudos descritivos e tem como característica garantir a precisão dos resultados, evitando análises e interpretações distorcidas.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população ou universo da pesquisa, para Lakatos e Marconi (2002), representa um conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam características comuns. Para estes mesmos autores, a amostra, por vezes, pode também ser uma parcela do universo ou população da pesquisa. A população da pesquisa refere-se a 79 Instituições de Ensino Superior, associadas à Associação de Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC).

A amostra foi extraída da população do estudo. De acordo com Hair Júnior et al. (2005, p. 238), “uma amostra é um subconjunto relativamente pequeno da população. É extraída utilizando-se procedimentos probabilísticos ou não-probabilísticos.” A amostra foi os gestores das referidas instituições.

As instituições de ensino superior no Brasil se dividem em organização acadêmica, conforme MEC/INEP (BRASIL, 2016) que segue:

- a) Faculdade – categoria que inclui institutos e organizações equiparadas, nos termos do Decreto n. 5.773, de 2006;
- b) Centro universitário – dotado de autonomia para a criação de cursos e vagas na sede, está obrigado a manter um terço de mestres ou doutores e um quinto do corpo docente em tempo integral;
- c) Universidade – dotada de autonomia na sede, pode criar *campus* fora de sede no âmbito do Estado e está obrigada a manter um terço de mestres ou doutores e um terço do corpo docente em tempo integral;
- d) Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia – para efeitos regulatórios equipara-se à universidade tecnológica;
- e) O Centro Federal de Educação Tecnológica – para efeitos regulatórios, equipara-se a centro universitário.

O Quadro 9 apresenta uma relação dos tipos de instituições que compõe a AMPESC.

Quadro 9 - Organização acadêmica da instituição de ensino superior participantes do estudo

Organização acadêmica das instituições de ensino superior participantes do estudo				
	IES Participantes do estudo	IES que responderam o questionário	% por organização acadêmica	% da amostra
Faculdades	62	36	58%	88%
Faculdade de Tecnologia	16	4	25%	10%
Centro universitário	1	1	100%	2%
Instituto ou Escola Superior	0	0	-	0%
Faculdade Integrada	0	0	-	0%
Universidade	0	0	-	0%
Total	79	41	-	100%

Fonte: Ampesc (2016).

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Para explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em uma relação com o mundo real, baseada em variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar um constructo e operacionalizá-lo (MARTINS; PELISSARO, 2005). Os autores ainda salientam que para a apresentação de um constructo é necessário identificar as variáveis que foram usadas no referencial teórico e que sejam mensuráveis na análise dos dados, onde podem representar as contrapartidas das variáveis teóricas.

A elaboração do constructo tem como pressuposto estudos anteriores, que utilizaram os sistemas de controle gerencial de desempenho e novos indicadores derivados deste estudo.

O Quadro 10 destaca a estrutura do constructo de pesquisa.

Quadro 10 - Constructo de pesquisa

Objetivo	Dimensão	Variáveis	Autores
a) Caracterizar o perfil das Instituições de Ensino Superior (IES)	Perfil do Gestor da IES	a) Escolaridade; b) Tempo de atuação; c) Cargo;	Não se aplica
	Perfil da IES	a) Quantidade alunos; b) Categoria acadêmica da instituição; c) Quantidade de professores; d) Quantidade de cursos; e) Ano de constituição;	Não se aplica
b) Identificar como os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, afetam as Instituições de Ensino Superior que participam do estudo.	Ambiente	a) Qualidade e variedade de cursos; b) Serviços oferecidos aos alunos; c) Mensalidades de diversos preços; d) Participação de mercado (<i>Market share</i>);	Bruns; Stalker (1961); Oliveira (2001); Dittadi (2008); Mantovani (2012); Brizolla, Fasolin, Lavarda (2014)
	Estratégia	a) Ensino de graduação com qualidade superior; b) Oferecer cursos diferenciados da concorrência; c) Investimento em marketing e propaganda; d) Oferecer cursos com mensalidades abaixo da concorrência;	Chandler (1962); Miles <i>et al.</i> (1978); Porter (1986); Mantovani (2012); Scheffel, Cunha, Lima (2012)
	Estrutura	a) A tomada de decisão é compartilhada entre a alta gerência e o setor; b) As decisões são tomadas unicamente por gestores da alta gerência; c) Cada setor da IES tem autonomia para tomar muitas decisões; d) Não tem estabelecido uma ordem hierárquica para a tomada de decisão, onde que as decisões são tomadas pelo(s) gestor(es) que está mais	Donaldson (2001); Espejo (2008); Pereira, Melo e Cunha (2008); Oliveira e Beuren (2009); Junqueira (2010); Mantovani (2012); Mizael <i>et al.</i> (2013); Ramos (2013)

		próximo da situação de tomar a decisão	
	Tecnologia	a) O sistema de controle gerencial de desempenho; b) ERP - BI – CRM Sistemas integrados de gestão; c) Tecnologia da informação.	Chenhall (2003); Langfield-Smith (2003); Laudon e Laudon (2007); Mantovani (2012); Boniaty (2015)
c) Avaliar a percepção dos gestores das IES quanto ao uso dos Sistemas de controle gerencial como um pacote.	Sistemas de controle gerencial	a) Missão e a visão; b) Objetivos estratégicos; c) Planejamento Estratégico; d) Painel de Indicadores-chave de desempenho; e) Metas fixadas para avaliar o desempenho; f) Penalização financeiramente ou não financeiramente; g) Indicadores que permitem monitorar o desempenho com base em medidas financeiras e não financeiras, h) Indicadores que permitem monitorar recompensas e penalizações.	Chenhall e Langfield-Smith (1998); Thompson Jr. (2003); Chenhall e Langfield-Smith (2003); Chenhall (2005); Johnson et al. (2007); Malmi e Brown (2008); Ferreira e Otley (2009); Beuren e Teixeira (2014); Dal Magro; Gorla; Lavarda (2014).
d) Averiguar a percepção dos gestores quanto ao grau de uso e importância de indicadores de desempenho financeiro e não financeiros/	Indicadores de desempenho financeiros	Taxa de Inadimplência - Inadimplência em relação à receita prevista do total de matrículas efetivadas por semestre.	Rodrigues (2004); Biazus (2004);
		Levantamento semestral do perfil econômico do aluno	Correa, Noronha e Miura (2004); Moraes e Theóphilo (2006).
		Impacto da evasão na receita e lucro da IES	Rodriguez (2011); Dittadi (2008); Klann, Cunha, Scarpin (2012); Zanin (2014).
		Impacto dos custos para retenção de alunos	Costa (2008); Klann, Cunha, Scarpin (2012); Zanin (2014).
		Impacto no aumento do Custo para a captação de novos alunos e participação de mercado na região de atuação da IES. (Ex. custo com marketing)	Costa (2008); Lima e Lima, Leone (2010); Klann, Cunha (2012); Scarpin (2012); Zanin (2014).
		Ticket médio real da IES	Lugoboni (2010); Zanin (2014); Castilho (2013)
	Indicadores de desempenho não financeiros	Evasão - desistências e cancelamentos de matrículas em relação ao número total de alunos matriculados. - Indicador e controle dos motivos da evasão do aluno	Nunes (2005); Baggi e Lopes (2010); Zanin (2014); Lopes (2014); Santos (2014); Barreto (2014); Silva (2014); Schmitt (2015).

		Retenção – percepção dos alunos com relação à qualidade do ensino, docência, atendimento e estrutura - Indicador da expectativa dos estudantes antes e após entrar no ensino superior	Kaplan, Norton (1997); Marback Neto (2007); Vasconcelos, Almeida e Monteiro (2009); Zanin (2014).
		Concorrência - número de alunos matriculados x número de vagas oferecidas - número de alunos por curso de sua IES x número de alunos nos mesmos cursos da IES concorrente	Cavaliere (2004); Meyer Júnior; Lopes (2010)
		Demanda de alunos - prospecção de alunos - Número de alunos concluintes do ensino médio da região de atuação - Indicadores de desenvolvimento econômico financeiro da população e do mercado de trabalho	Las Casas (2008); Felicetti; Fossatti (2014);

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 10 destaca o constructo de uma nova estrutura adaptada para este estudo considerando as 8 questões centrais para o sistema de controle de desempenho adaptado do sistema de controle gerencial (FERREIRA; OTLEY, 2009).

A Figura 3, denominada Visão de Gerenciamento por desempenho para Instituições de Ensino Superior, desenvolvida para este estudo, demonstra uma visão holística de um sistema de controle de desempenho por pacote.

Figura 3 – Visão de Gerenciamento por desempenho para Instituições de Ensino Superior



Fonte: Elaborada para este estudo a partir do modelo Ferreira e Otley (2009).

Visão de Gerenciamento por desempenho para Instituições de Ensino Superior desenvolvida para este estudo em forma de pacote representada na figura 3, traz a combinação dos fatores contingenciais, sistemas de controle de desempenho e indicadores adotados com direção à gestão das instituições de ensino superior que abrange as premissas Evasão, Retenção,

Inadimplência, Concorrência e Demanda de novos alunos, que serão descritas no decorrer da análise dos dados.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Compreende-se que as variáveis e os autores refletem o posicionamento teórico seguido pelo estudo. Todavia, por se tratar de um estudo de levantamento, a investigação por meio do questionário estruturado será importante para avaliar a experiência dos gestores no dia a dia da organização, cujas informações somente serão confirmadas em virtude dos métodos e procedimentos utilizados na coleta e na análise dos dados.

O instrumento de coleta de dados foi por intermédio de um questionário estruturado, com uso de várias questões em uma escala intervalar ou de pontos, denominadas como escala Likert, e questões dicotômicas, abertas e de múltipla escolha (Apêndice A). O questionário é um roteiro de perguntas previamente estabelecido, em que não é permitido adaptar as perguntas à determinada situação, inverter a ordem ou elaborar outras perguntas (LAKATOS; MARCONI, 2002).

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 201), "o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador".

A escala de Likert indica o grau de concordância ou discordância dos respondentes referente às perguntas com as informações dadas pelo pesquisador (PADILHA, 2004). Os respondentes avaliam as perguntas conforme as indicações discordo totalmente até concordo totalmente, intercalando com as indicações intermediárias concordo e discordo. Foi enviado questionário para todas as instituições de ensino superior, associadas à Associação de Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC), que foi respondido por responsáveis pela área de gestão.

Ao mesmo tempo que foi enviado o questionário via *e-mail* para acesso por meio de um *link*, foi feito contato via telefone e *e-mail* com as 79 IES, para convidar a participar da pesquisa. O retorno de 41 questionários, ou seja, 52%, pode ser considerado uma boa amostra para o estudo, considerando que pelas necessidades de prazo da pesquisa foi aplicado no mês de novembro, dezembro e janeiro.

3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram analisados utilizando a técnica estatística descritiva. Segundo Fávero et al. (2009), a análise por estatística descritiva tem por objetivo descrever a amostra, estabelecendo-se as frequências das variáveis e calculando as médias, medianas e o desvio-padrão, com o objetivo de melhor compreender o comportamento dos dados, identificando tendências, variabilidade e valores atípicos.

Foi usada a análise de dispersão de níveis por escala de resposta por meio de cálculo da entropia da informação. A informação por cálculo de entropia é uma medida simples, mas de grande relevância, quando se trata de um volume diverso de informação em uma mesma fonte de dados (ZELENY, 1982). A entropia se define como um instrumento de medida simples para sintetizar uma quantidade de informações levantadas.

Para analisar a relação dos fatores contingenciais com a atuação da gestão das IES em estudo, realizou-se a análise quanto à concordância ou discordância a partir dos dados levantados com o questionário e aplicando o cálculo estatístico entropia. Segundo Pineda (2010), “a entropia é um estado dinâmico que varia em função do estado inicial de organização da matéria e do tempo, caracterizando um processo irreversível.”

Conforme Zeleny (1982), quanto maior a entropia, menor a diversidade de respostas dentro de uma variável, ou seja, onde a maioria das respostas prevaleceu uma igualdade, neste caso a concordância ou discordância. Já quanto menor a entropia, maior a diversidade de respostas dentro de uma variável, onde a maioria das respostas foi divergente entre os gestores respondentes, ou seja, a questão que apresentar menor entropia terá uma maior distribuição de respostas para concordância e discordância entre os respondentes.

De acordo com Zeleny (1982), a fórmula do cálculo da entropia procede por meio de alguns passos predefinidos:

Seja $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados, onde: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, que caracteriza o

conjunto D, em termos do *i-ésimo* atributo. Busca-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i = 1, 2, \dots, n$. Calculando a

medida de entropia do contraste de intensidade para o *i-ésimo* atributo é calculado por

$e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, onde $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$. Percebe-se que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e

$d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k forem iguais para um dado i , então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume valor máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo. Assim, define-se que a entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$.

Deve-se observar que:

- Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo i -ésimo atributo;
- Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o i -ésimo atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória.

Assim, por ser o peso $\tilde{\lambda}_i$ inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1 - e(d_i)$ ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$. Desse modo, a entropia da informação é representada pela equação: $\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}$

Dessa forma, busca-se descrever por meio da entropia a relação entre as variáveis que serão pesquisadas nas instituições de ensino superior com a abordagem a sistemas de controles de desempenho no processo de gestão de instituições de ensino superior.

3.6 DESENHO DA PESQUISA

O desenho de pesquisa contribui para demonstrar de forma esquemática o estudo e auxilia o pesquisador a dar uma ordem de sequência do trabalho (LAKATOS; MARCONI, 1990).

Para o presente estudo apresenta-se o desenho de pesquisa a seguir.

Quadro 11 - Desenho da pesquisa

Escolha do tema	
Primeira etapa	Introdução - objetivos - justificativa - problema
	Revisão bibliográfica
Segunda etapa - coleta de dados	Elaboração do questionário
	Validação do instrumento de pesquisa - questionário
	Realização da pesquisa via <i>e-mail</i> - questionário

Terceira etapa - análise dos resultados	
	Interpretação das informações
	Apresentação dos resultados
Quarta etapa	Conclusões

Fonte: o autor.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo desta seção é apresentar e analisar os resultados da pesquisa a partir da percepção dos gestores das Instituições de Ensino Superior (IES) do estado de Santa Catarina associadas à AMPESC. Os resultados da pesquisa foram analisados e interpretados à luz da teoria contingencial, médias das respostas, análise da dispersão nos níveis de escala da resposta por meio de cálculo da entropia da informação e estudos correlatos.

Na primeira seção descreve-se a caracterização das IES e o perfil dos respondentes. Em seguida, avaliam-se os fatores contingenciais, logo após analisam-se os sistemas de controle de desempenho alinhados aos estudos de Ferreira e Otley (2009), e, por último, os indicadores de desempenho financeiros e não financeiros.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PESQUISADAS E PERFIL DOS RESPONDENTES

Nesta seção, apresenta-se a caracterização das IES e o perfil dos respondentes.

4.1.1 Caracterização das Instituições de Ensino Superior pesquisadas

Inicialmente, apresenta-se o período de início de atividades das IES. O agrupamento foi realizado com a distribuição em 6 faixas temporais, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Início de atividade das IES

Início de atividade	Frequência	
	Absoluta	Porcentagem
1960 a 1970	2	5%
1971 a 1980	0	0%
1981 a 1990	0	0%
1991 a 2000	6	15%
2001 a 2010	28	68%
2011 a 2016	5	12%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Constata-se, com base na Tabela 1, que 68% das IES tiveram o início das atividades no período de 2001 a 2010. A justificativa para este maior percentual neste período (2001 a 2010) ocorreu especialmente pela promulgação da LDB (BRASIL, 1996) e do Plano Nacional da Educação (BRASIL, 2001), que trouxeram benefícios para as Instituições de Ensino

Superior (IES) privadas, como um mecanismo de expansão. Isso se consolidou mediante normas legais, autorizando a atuação da iniciativa privada para exercer a atividade da educação a nível superior com fins lucrativos.

Solicitaram-se aos respondentes que indicassem o número de cursos de graduação, essas informações estão resumidas na Tabela 2.

Tabela 2 – Quantidade de cursos de graduação nas IES

Cursos de graduação	Frequência	
	Absoluta	Porcentagem
De 01 a 10	25	61%
De 11 a 20	12	29%
De 21 a 30	1	2%
Mais de 31	3	7%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Destaca-se que 25 das IES pesquisadas possuem de 1 a 10 cursos e representam 61%. Na sequência, percebe-se 12 IES, com 11 a 20 cursos, representando 29%. Em seguida, uma IES com 21 a 30 cursos, representando 2%. E, na última faixa, com mais de 31 cursos, 3 IES, que representam 7% da amostra. Percebe-se que a maioria, 90% das IES possui até 20 cursos de graduação, demonstrando uma igualdade de estrutura entre as IES associadas à AMPESC.

Solicitou-se aos respondentes que indicassem o número de professores atuando nas IES, essas informações estão resumidas na Tabela 3.

Tabela 3 – Quantidade de professores atuando nos cursos de graduação

Quantidade de professores nos cursos de graduação	Frequência	
	Absoluta	Porcentagem
De 01 a 50	14	34%
De 51 a 100	12	29%
De 101 a 150	8	20%
Mais de 151	7	17%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Demonstra-se na Tabela 3 que 34% das IES possui em média 1 a 50 professores em seus cursos de graduação. Enquanto, 12 instituições, 29%, com 51 a 100 professores. Verifica-se ainda que 8 ou 20% das IES com 101 a 150 professores, e, na última faixa, 17,07% ou 7 das IES com mais de 151 professores. Em resumo, percebe-se que a maioria da IES 63% possui de 1 a 100 professores.

Na sequência, apresenta-se na Tabela 4 a quantidade de alunos matriculados nos cursos de graduação nas IES que fazem parte da amostra da pesquisa.

Tabela 4 – Quantidade de alunos nos cursos de graduação

Alunos nos cursos de Graduação	Frequência	
	Absoluta	Porcentagem
De 01 a 500	18	44%
De 501 a 1000	6	15%
De 1001 a 1500	3	7%
De 1501 a 2000	5	12%
Mais de 2001	9	22%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 4 descreve o número de alunos matriculados, sendo que 44% das IES possuem de 1 a 500 alunos. Na segunda faixa, constata-se de 501 até 1.000 alunos correspondendo 15% das IES. No intervalo de 1.001 até 2.000 alunos, 8 IES, o que representa 19%. Acima de 2.001 alunos, 9 IES, representando 22% da amostra. Percebe-se que mais da metade da amostra, 59%, tem até 1.000 alunos, o que reforça um equilíbrio de estrutura entre as IES em estudo.

Um fator importante a ressaltar é o motivo das IES concentrar um menor número de alunos, que ocorre pela expansão no número de IES entre os anos de 1990 e 2016, conforme já demonstrado na Tabela 1, como consequência do aumento na oferta de cursos e vagas com maior distribuição no número de alunos entre as IES.

Na sequência, a Tabela 5 demonstra a categoria acadêmica da IES.

Tabela 5 – Categoria acadêmica da instituição

Categoria acadêmica	Quantidade	Percentual
Faculdades	36	88%
Faculdades de Tecnologia	4	9,76%
Centro Universitário	1	2,44%
Total:	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 5 destaca o número de IES por categoria acadêmica, sendo 35 Faculdades; 4 Faculdades de Tecnologia e um Centro Universitário. A maioria das IES, 88% configura-se na categoria Faculdade. A categoria acadêmica faculdade prevalece pelo fato de que as exigências do MEC para a abertura desta categoria são mais compatíveis à iniciativa privada.

4.1.2 Perfil dos respondentes

Nesta subseção, apresenta-se o perfil dos respondentes que participaram do estudo. Na sequência, a Tabela 6 demonstra o perfil dos respondentes.

Tabela 6 – Titulação entre os gestores respondentes

Maior titulação	Quantidade	Percentuais
Pós-Graduação incompleta - Especialização	3	7,32%
Pós-Graduação completa - Especialização	19	46,34%
Mestrado incompleto	3	7,32%
Mestrado completo	10	24,38%
Doutorado incompleto	1	2,44%
Doutorado completo	5	12,20%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 6 demonstra que os gestores possuem maior titulação em especialização (*Lato Sensu*), correspondendo a 19 ou 46,34%. Gestores com mestrado completo 10 ou 24,38%, e com doutorado completo 5 ou 12,2%. Percebe-se que os gestores apresentam maior qualificação em especialização *lato sensu* 53,66%. Os resultados chamam a atenção para o pequeno número de gestores com formação *stricto sensu*, em nível de mestrado e doutorado. Entende-se que o tempo despendido para a gestão da IES talvez seja o principal motivo do baixo número de gestores com *stricto sensu* e, também, por não ser uma exigência para atuação da função nas IES.

Na sequência, na Tabela 7 demonstra-se o curso de graduação dos respondentes.

Tabela 7 – Curso de graduação dos respondentes

Cursos de graduação que tem formação	Quantidade	Percentuais
Administração	18	41,45%
Ciências Contábeis	6	12,20%
Direito	5	12,20%
Letras	4	9,75%
Economia	2	4,88%
Educação Física	2	4,88%
Outros cursos	4	2,44%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 7 demonstra que 41,45% dos gestores possui formação no Curso de Administração. Na segunda e terceira faixa, Ciências Contábeis e Direito, ambos com 5 respondentes, os dois cursos representando 24%, 4 em Letras, representando 9,75% e os outros 10% dos gestores possuem graduação em outras áreas diversas. Domingues (2013), em seu estudo, teve o objetivo de pesquisar os dez cursos de graduação apontados como a primeira opção entre 3.712 alunos em escolas públicas e privadas do Vale do Itajaí, do terceiro ano do Ensino Médio. O resultado da pesquisa de todos os alunos apontou os cursos por ordem de preferência: Administração, Ciências da Computação, Engenharia Mecânica, Direito, Arquitetura e Construção, Medicina, Psicologia, Engenharia Civil, Moda e Publicidade e

Propaganda. O resultado da pesquisa de Domingues (2013) vem ao encontro do resultado da Tabela 7, com predominância do Curso de Administração.

Entende-se que o alinhamento da graduação com atividade de gestão é importante para a formação do indivíduo, neste ponto, entre os gestores pesquisados, 85,36% têm curso de graduação alinhado à gestão, cuja qualificação está direcionada à área de atuação na IES.

Na sequência, a Tabela 8 demonstra o cargo por função do gestor respondente nas IES em amostra.

Tabela 8 – Cargo por função na instituição

Cargo ou Função na Instituição	Quantidade	Percentuais
Diretor	21	51,22%
Coordenador Administrativo e Financeiro	9	21,95%
Gestor	7	17,07%
Outros	4	9,76%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 8 destaca o cargo de diretor, gestor, Coordenador Administrativo e Financeiro, correspondendo a 90%. Este resultado demonstra segurança para a análise, com a constatação que os respondentes têm relação direta com a gestão das IES participantes do estudo.

Na sequência, a Tabela 9 demonstra tempo de atuação do gestor na IES.

Tabela 9 – Tempo de atuação do gestor na IES

Tempo de atuação na instituição (anos)	Frequência	
	Absoluta	Porcentagem
De 01 a 5 anos	14	34%
De 5 a 10 anos	13	32%
De 11 a 15 anos	9	22%
Mais de 15 anos	5	12%
Total	41	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 9 que o tempo de atuação dos gestores nas IES está concentrado nos últimos 15 anos, representando 88%. Esse aspecto é justificado pelo fato de a maioria das IES em estudo terem sido criadas na última década, com a abertura de mercado para as IES de capital privado.

Em análise conjunta com as informações da Tabela 1 (ano de criação da IES), pode-se inferir que o tempo de atuação dos respondentes se justifica pelo fato de que a maioria das IES 95% foram criadas também nos últimos 15 anos, fruto da abertura de mercado a investidores de iniciativa privada.

4.2 FATORES CONTINGENCIAIS

Esta etapa da pesquisa visa compreender a relação dos fatores contingenciais com a gestão das instituições de ensino superior. Fatores contingenciais são variáveis internas e externas que influenciam na gestão e nos atributos dos sistemas de controle gerencial de desempenho (CHENHALL, 2003).

Busca-se, nesta etapa, identificar a relação dos fatores contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia), com o grau de concordância dos gestores, na atuação no processo de gestão da IES.

4.2.1 Fator Contingencial Ambiente

Apresenta-se na Tabela 10, o fator contingencial ambiente.

Tabela 10 – Fator Contingencial Ambiente

Fator contingencial	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão $\tilde{\lambda}_i$	Média
Qualidade e variedade de cursos	0,9974	0,12	4,27
Serviços oferecidos aos alunos	0,9953	0,22	4,07
Mensalidades de diversos preços	0,9939	0,28	4,17
Participação de mercado (<i>Market share</i>)	0,9917	0,38	3,80
Total	3,9784	1,00	4,08

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 10 demonstra que a variável qualidade e variedade de cursos apresentou menor entropia (0,9974), menor peso da questão (0,12) e, conseqüentemente, maior concordância (4,27) e menor divergência de respostas entre os gestores respondentes. Já a variável Mensalidades de diversos preços apresentou entropia de 0,9939 e peso da questão de 0,28, com média de concordância de 4,17. A variável Serviços oferecidos aos alunos apresentou entropia de 0,9953 e peso da questão de 0,22 e média de concordância de 4,07. Por outro lado, percebe-se a variável participação de mercado (*Market share*) com a maior entropia 0,9917, maior peso de informação 0,38 ou 38%, indicando maior divergência de respostas e maior discordância, com uma média de pontos de 3,80.

Portanto, as IES têm maior concordância na variável “Qualidade e variedade de cursos”. Pode-se inferir que possivelmente ocorra maior atuação no ambiente em comum entre os gestores, seguido, de atender bem o cliente com serviços oferecidos aos alunos com qualidade

e variedade de cursos, oferecer mensalidade de diversos preços e buscar automaticamente maior participação de mercado (*Market share*).

Em consonância, para Mantovani (2012) o ambiente exerce influência na atuação da gestão por meio das decisões relacionadas às variáveis dos fatores contingenciais e, conseqüentemente, influenciam na configuração do formato e uso do sistema de controle que, conseqüentemente, contribui para o desempenho organizacional.

Para Dittadi (2008), as IES catarinenses estão inseridas em um ambiente de concorrência acirrada e com disputa por preços de mensalidades. Neste sentido, a análise de dois fatores, Mensalidades de diversos preços e Participação de mercado (*Market share*) mostram-se como pontos a serem observados com atenção e, possivelmente, como desafios para a gestão das IES, já que os gestores demonstraram maior divergência e menor grau de concordância na atuação da gestão entre estas variáveis do fator contingencial ambiente.

4.2.2 Fator Contingencial Estratégia

Apresenta-se na Tabela 11 o fator contingencial estratégia.

Tabela 11 – Fator contingencial Estratégia

Fator contingencial	Entropia e(di)	Peso da Questão $\tilde{\lambda}_i$	Média
Ensino de graduação com qualidade superior	0,9944	0,13	4,05
Oferecer cursos diferenciados da concorrência	0,9899	0,24	3,71
Investimento em marketing e propaganda	0,9895	0,25	3,83
Oferecer cursos com mensalidades abaixo da concorrência	0,9839	0,38	3,90
Total	3,9577	1,00	3,87

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 11 que a menor entropia foi apresentada pela variável Ensino de graduação com qualidade superior, e (di) 0,9944 (menor entropia) e menor peso da questão com 13%, portanto, é a variável que apresentou maior consenso de respostas, de 4,05 em uma escala de 1 a 5. A variável “oferecer cursos diferenciados da concorrência” apresentou uma e(di) 0,9899 e a variável “investimento em marketing e propaganda” com e(di) 0,9895, sendo consideradas as duas estratégias que apresentaram peso da questão 24% e 25%, com média de concordância de 3,71 e 3,83, respectivamente.

O maior peso da questão, 0,38 ou 38% recaiu na variável “oferecer cursos com mensalidades abaixo da concorrência” e com a maior e(di) de 0,9839, é a variável que apresenta

maior diversidade nas respostas, demonstrando divergência nas respostas e menor concordância de 3,87, entre as variáveis do fator contingencial estratégica.

Já o estudo de Scheffel, Cunha e Lima (2012), em outro setor, demonstrou que o resultado das estratégias adotadas foi decisivo para as mudanças implementadas no setor, gerando o crescimento. Os autores concluem que aproveitando as oportunidades pode-se, por meio de estratégias adotadas, minimizar as ameaças.

Em análise conclusiva com a Tabela 10, apresentada na seção anterior, prevaleceu a qualidade e variedade de cursos, demonstrando congruência no resultado. Portanto, entende-se que os resultados apresentados neste estudo revelam que oferecer ensino de graduação com qualidade superior é a estratégia que possibilita a sua permanência no mercado.

4.2.3 Fator Contingencial Estrutura

Apresenta-se na Tabela 12 o fator contingencial estrutura.

Tabela 12 – Fator Contingencial Estrutura

Fator contingencial	Entropia e(di)	Peso da Questão $\tilde{\lambda}_i$	Média
A tomada de decisão é compartilhada entre a alta gerência e o setor	0,9950	0,18	4,27
As decisões são tomadas unicamente por gestores da alta gerência	0,9891	0,09	3,02
Cada setor da IES tem autonomia para tomar muitas decisões	0,9667	0,26	2,17
Não tem estabelecido uma ordem hierárquica para a tomada de decisão, onde que as decisões são tomadas pelo(s) gestor(s) que está mais próximo da situação de tomar a decisão	0,9502	0,46	1,68
Total	3,9009	1,00	2,78

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 12 revela que a variável “a tomada de decisão é compartilhada entre a alta gerência e o setor”, apresenta a menor entropia de 0,9950 e um grau de concordância média de 4,27, com o peso da questão de 0,18. A variável “as decisões são tomadas unicamente por gestores da alta gerência” com uma e(di) de 0,9891 e um grau de concordância médio de 3,02, com o menor peso da questão 0,09. Portanto, entre as quatro variáveis as respostas que apresentaram menores pesos foram relacionadas a essas duas variáveis, apresentando menor divergência de opinião; com isso, infere-se que as IES pesquisadas têm na sua maioria uma estrutura funcional, com estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho multifuncionais, em que a tomada de decisão é compartilhada entre a alta gerência e os setores.

Constatou-se que a variável “não tem estabelecido uma ordem hierárquica para a tomada de decisão, onde que as decisões são tomadas pelo(s) gestor(es) que está mais próximo da situação de tomar a decisão” apresenta a maior entropia e divergência (0,9502), com peso da questão 46% e média de pontos de concordância de 1,68. A variável “cada setor da IES tem autonomia para tomar muitas decisões” apresenta entropia de 0,9667, com peso da questão 26% e média de pontos de concordância de 2,17. Percebe-se que nestas duas variáveis, as respostas tiveram maior variação entre os gestores respondentes, demonstrando que a estrutura divisional de tomada de decisão por setores é pouco utilizada.

A análise das variáveis do fator contingencial Estrutura demonstra um processo de tomada de decisão com maior ênfase na centralização, em que as decisões normalmente são tomadas pela alta gerência em conjunto com os setores; ou somente pela alta gerência; e com menor concordância para a variável as decisões são tomadas apenas pelos setores. O baixo índice de concordância para a flexibilização na tomada de decisão comprova a hierarquia e uma estrutura mecânica. A estrutura mecanicista é caracterizada pela burocracia, divisão do trabalho e decisões centralizadas (OLIVEIRA; BEUREN, 2009).

Portanto, a atuação dos gestores em relação às variáveis do Fator Contingencial Estrutura conferem semelhança com a literatura (DONALDSON, 2001; JUNQUEIRA, 2010), que as organizações com estruturas mecanicistas possuem maior especialização do trabalho, autoridade centralizada, padronização de tarefas e controle burocrático.

Entre os fatores que podem ter influência são o crescimento do número de IES, que desenvolveu a forte competitividade no setor. Conforme Pereira, Melo e Cunha (2008) constataram, o crescimento acelerado do número de IES no Brasil, aliado ao crescimento da demanda, tem ensejado o acréscimo da competitividade num setor até pouco tempo atrás acostumado com técnicas de gestão arcaicas. Entre os achados, os autores chamam a atenção para a deficiente habilidade gerencial e a pequena flexibilidade de estrutura de gestão das IES.

4.2.4 Fator Contingencial Tecnologia

Apresenta-se na Tabela 13 o fator contingencial tecnologia.

Tabela 13 – Fator Contingencial Tecnologia

Fator contingencial	Entropia - e(di)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média
O sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES pelo gestor contribui para uma maior lucratividade da IES	0,9871	0,09	3,39
O sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES atende às necessidades dos gestores, em fornecer informações suficientes para tomar decisões	0,9848	0,10	3,27
Os dados gerados pelo sistema de controles gerencial de desempenho são interpretados pelos gestores e discutidos em reuniões presenciais com os subordinados	0,9847	0,10	3,56
ERP – Sistemas integrados de gestão.	0,9823	0,12	3,51
BI - Sistemas de inteligência de gestão na IES.	0,9567	0,29	2,34
CRM - Gestão do relacionamento com o aluno.	0,9550	0,30	2,39
Total	5,8506	1,00	3,08

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 13 expõe o fator contingencial Tecnologia e demonstra que a variável “ERP – Sistemas integrados de gestão” apresentou a entropia de 0,9823, com um peso de informação 12% e concordância de 3,51. Já a variável “CRM - Gestão do relacionamento com o aluno” apresentou a maior entropia de 0,9550 e maior peso da questão 0,30, demonstrando um grau de concordância de 2,39. A variável “BI - Sistemas de inteligência de gestão na IES” apresentou entropia de 0,9567, com um grau médio de concordância de 2,34.

Percebe-se que nestas três variáveis as respostas foram variadas entre os respondentes, o que demonstra discordância dos gestores em relação à atuação por meio do uso da tecnologia.

Quanto à variável, “o sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES pelo gestor contribui para uma maior lucratividade da IES”, esta apresentou a menor entropia 0,9871, menor peso da informação 0,09, conseqüentemente, menor divergência nas respostas entre os gestores, com grau significativo de concordância de 3,39. Já as variáveis “o sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES atende às necessidades dos gestores, em fornecer informações suficientes para tomar decisões” e “os dados gerados pelo sistema de controles gerencial de desempenho são interpretados pelos gestores e discutidos em reuniões presenciais com os subordinados” apresentaram uma entropia de 0,9848 e 0,9847, respectivamente, ambas as variáveis com o mesmo peso da questão 0,10 e com um grau de concordância de 3,27 e 3,56, respectivamente, demonstrando assim as três variáveis com menor divergência nas respostas entre os gestores e com maior grau de concordância, ou seja, uma gestão que faz mais uso dos dados gerados pelos sistemas de controle em relação ao uso deles de forma prática.

Laudon e Laudon (2007) consideram a tecnologia da informação como todo *software* e *hardware* de que uma organização necessita para levantamento de informação e, por meio

delas, tomar decisão para atingir seus objetivos organizacionais. Ainda, para Baines e Langfield-Smith (2003), um ambiente cada vez mais competitivo tem impulsionado o uso da tecnologia cada vez mais avançada, para aumentar a qualidade, produtividade, flexibilidade, e a redução de custos. Portanto, as organizações têm empregado tecnologias avançadas para auxiliar a gestão.

Boniati (2015) avaliou a intensidade de uso de algumas ferramentas e características tecnológicas em uma unidade de controladoria de uma instituição de ensino superior. A autora destaca a troca de dados de forma eletrônica e sistema integrado (ERP), o que mostra que a instituição, assim como a unidade de controladoria, utiliza a tecnologia nos trabalhos rotineiros para a execução das tarefas de forma intensa. A variável que apresentou menor média foi a CRM (gerenciamento da relação com o cliente), que segundo a autora esta variável acaba por exigir um contato direto com o aluno do que por intermédio da tecnologia e que vem ao encontro deste estudo, em que a média de concordância no uso foi de 2,39, de uma escala de 1 a 5.

Portanto, constata-se que a tecnologia é considerada essencial na gestão das instituições de ensino superior e apresenta neste estudo uma média geral de pontos de concordância na atuação da gestão de 3,08. Entende-se que os gestores tomam decisões em partes com o uso da tecnologia e também com base na experiência, assim como dados visíveis na estrutura do ambiente e em estratégias preestabelecidas.

4.2.5 Resumo de indicadores das variáveis contingenciais

Apresenta-se na Tabela 14, resumo da análise das variáveis contingenciais.

Tabela 14 – Resumo da análise das variáveis contingenciais

Médias - Fator contingencial	Entropia - $e(d_i)$ (Média)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$ (Média)	Média Geral
Ambiente	0,9946	0,25	4,08
Estratégia	0,9894	0,25	3,87
Estrutura	0,9752	0,25	1,46
Tecnologia	0,9751	0,17	3,08
Media Total	0,9835	0,23	3,12

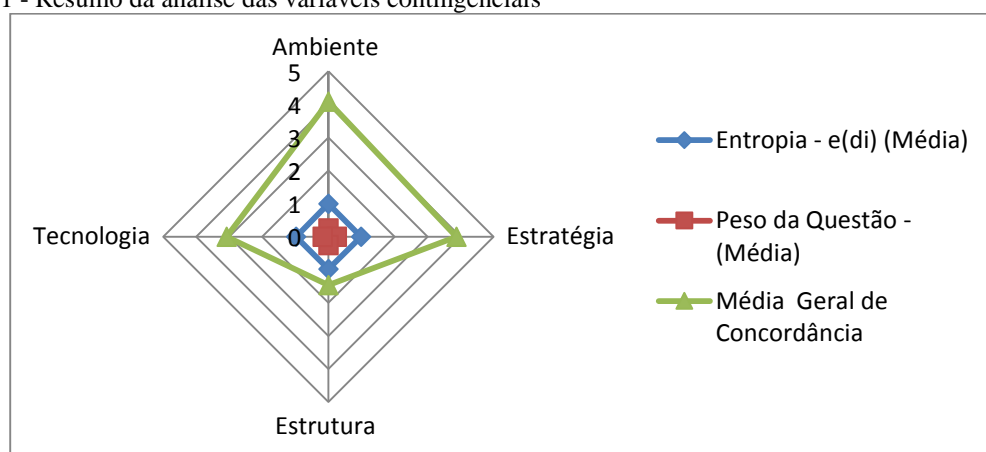
Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 14 é demonstrada a média dos resultados em relação às variáveis dos quatro fatores contingenciais, e aponta que no ambiente das IES prevalece para a gestão a qualidade e variedade de cursos com serviços oferecidos aos alunos. Uma estrutura mecanicista, onde ocorre a centralização da decisão. A tecnologia não faz parte de todos os processos

institucionais, e a estratégia está presente na atuação da gestão, se apresentando como tendo importância para as IES.

O gráfico 1 demonstra a média dos resultados em relação às variáveis dos quatro fatores contingenciais estudados nas instituições de ensino que fazem parte da amostra deste estudo.

Gráfico 1 - Resumo da análise das variáveis contingenciais



Fonte: Dados da pesquisa.

No gráfico 1 percebe-se uma relação constante na análise entre os fatores contingenciais, prevalecendo uma maior relação da gestão ao fator ambiente.

Em consonância a esta análise, Brizolla, Fasolin e Lavarda (2014) verificaram como os fatores contingenciais causaram interferência no orçamento de uma Instituição de Ensino Superior. Segundo os autores, os resultados indicaram que a instituição está inserida em um ambiente bastante dinâmico, que a tecnologia está presente nas rotinas e processos das atividades cotidianas. Além disso, possui uma estrutura organizacional centralizada e as estratégias são desempenhadas junto ao processo de gestão.

Beuren e Fiorentin (2014), com estudo em outro setor diferente do ambiente de ensino superior, constataram que os fatores contingenciais interferem nas configurações do sistema de contabilidade gerencial.

Isidoro (2013) analisou como os sistemas de controle gerencial são desenhados e usados, e investigou a forma como impactam na estratégia de uma organização, utilizando a abordagem de Malmi e Brown (2008). Os resultados mostram a inter-relação entre os componentes dos sistemas de controle gerencial como um pacote, concluindo que a maneira que os sistemas de controle são desenhados e usados impacta na formação e execução da estratégia.

Andrade e Amboni (2007) identificaram que os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia sofrem mudanças e afetam as organizações, em razão que na

teoria da contingência tudo depende, e como as organizações são sistemas abertos, podem se influenciar e ser influenciadas.

Em comparação a estudos anteriores, percebe-se a não consonância no comportamento das variáveis estrutura e tecnologia. Verifica-se que há pouca relação destas variáveis com a gestão. Já as variáveis ambiente e estratégia se mostraram equiparadas. Infere-se, entre os principais resultados, que a atuação da gestão tem maior desequilíbrio em relação às variáveis dos fatores contingenciais e percebe-se uma gestão com estrutura mecânica, mas baseada na experiência dos gestores em relação às variáveis estrutura de gestão e tecnologia, uma vez que os resultados apresentaram percepção tímida em relação ao grau de concordância. Percebe-se maior concordância de atuação da gestão no fator contingencial ambiente e estratégia.

4.3 ANÁLISE DA ENTROPIA DAS QUESTÕES DO SISTEMA DE CONTROLE DESEMPENHO

Esta pesquisa tem como referência o estudo de Malmi e Brown (2008), no qual os autores percebem que a operacionalização do sistema de controle de desempenho como um pacote é um evento de grande complexidade e requer investigações mais aprofundadas. Para este estudo, é adotado o estudo de Ferreira e Otley (2009), o qual mostra este funcionamento do sistema de controle de Desempenho como um pacote, nas dimensões de existência, uso e importância, utilizando o modelo de sistemas de pacote Malmi e Brown (2008).

A Tabela 15 demonstra um pacote de sistemas de controle condicionados à existência, grau de importância e grau de uso em relação à gestão das instituições de ensino superior participantes do estudo. As quatro primeiras questões, Q1 a Q4, abordam o plano estratégico. As questões Q5 a Q8 abordam as medidas para avaliar o desempenho, nível de adequação e ligação com a estratégia adotada.

Tabela 15 – Sistemas de controle gerencial de desempenho

	Não existe	Grau de Uso	Grau de Importância
--	------------	-------------	---------------------

Sistemas de controle	Número	Entropia - e(di)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média	Entropia - e(di)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média
Q1-A missão e a visão da IES	1	0,9747	0,09	3,15	0,9928	0,09	4,34
Q2-Fatores-chave de Sucesso IES	0	0,9779	0,08	3,29	0,9931	0,09	4,39
Q3-Planejamento Estratégico formalizado da IES	2	0,9770	0,08	3,39	0,9955	0,05	4,61
Q4 Estrutura organizacional estabelecida	0	0,9946	0,02	3,88	0,9950	0,06	4,27
Q5-Painel de Indicadores-chave de desempenho ligado aos objetivos e fatores de sucesso do plano estratégico	11	0,9624	0,13	2,83	0,9951	0,06	4,51
Q6-Metas fixadas para avaliar o desempenho que permitem alcançar os objetivos estratégicos	5	0,9752	0,09	3,32	0,9951	0,06	4,54
Q7-Recompensas financeiras e não financeiras por metas de desempenho alcançadas	16	0,9564	0,16	2,27	0,9875	0,15	3,90
Q8-Penalização financeiramente ou não financeiramente por metas de desempenho não Alcançadas	32	0,9616	0,14	1,51	0,9739	0,32	2,78
Total		8,72	1,00	2,77	8,92	1,00	4,16

Fonte: dados da pesquisa.

4.3.1 Análise da entropia das questões dos planos estratégicos

O bloco de questões Q1, Q2, Q3 e Q4, denominado Planos Estratégicos, demonstrado na Tabela 15, apresenta, em uma escala de 1 a 5, as médias de 3,15, 3,29, 3,39 e 3,88, respectivamente, em relação ao grau de uso. E com médias de 4,34, 4,39, 4,61 e 4,27, respectivamente, para o grau de importância.

Com base na comparação das médias de pontos de concordância, o grau de uso dos sistemas de controle do plano estratégico é menor que o grau de importância dada pelos gestores, assim, percebe-se que a maioria dos gestores das IES não usa tanto quanto respondeu ser importante para a própria gestão.

Entre as quatro primeiras questões da Tabela 17 que compõe o plano estratégico, a Q1, “a missão e a visão” apresentou a maior entropia, e(di) 0,9747 para o grau de uso, e a maior entropia para o grau de importância e(di) 0,9928 e ambas as questões com o maior e mesmo peso da questão $\tilde{\lambda}_i$ 0,09. Portanto, as respostas para esta questão foram as que apresentaram maior divergência de opinião, demonstrando menor consenso no uso e importância dada entre os gestores.

Importante ressaltar também que uma IES em amostra não tem estabelecido a missão e a visão. Ferreira e Otley (2009) sugerem que o sistema de controle (a missão e a visão) se inicie a partir de objetivos estabelecidos a partir das expectativas dos gestores, devendo ser consideradas aquelas atividades e competências cruciais para a organização.

Estudos realizados por, Thompson Júnior (2003), Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014), Beuren e Teixeira (2014) concluíram que como a missão e visão da organização são estabelecidas e comunicadas, elas influenciam no comportamento dos participantes da estrutura de gestão, além disso, a transmissão de uma visão e missão bem definida é relevante para entender como o sistema de controle de desempenho pode funcionar na prática.

Dentro do plano estratégico, o sistema de controle (Q2) “Fatores-chave de Sucesso” apresentou a entropia $e(di)$ 0,9731 e o peso da questão λ_i 0,09, portanto, as respostas a essa questão, no que diz respeito à importância, foram as que apresentaram maior divergência de opinião, demonstrando que não há um consenso na importância dada a esta questão. Importante ressaltar também que todos os gestores responderam que as IES têm estabelecido Fatores-chave de Sucesso.

A Q3, “Planejamento Estratégico Formalizado” apresentou a menor entropia e o menor peso da questão entre as questões pesquisadas da Tabela 17 em relação ao grau de importância, sendo λ_i de 0,05 e $e(di)$ de 0,9955, desse modo, as respostas a essa questão, no que diz respeito à importância, foram as que apresentaram menor divergência de opinião, demonstrando um consenso na importância dada ao planejamento estratégico. Em consonância a este estudo, Beuren e Teixeira (2014) e Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014) ressaltam em seus estudos que o foco da questão que envolve planejamento estratégico (Q3) está relacionado às ações que a estrutura organizacional de gestão identificaram como necessárias para melhorar o desempenho. A Q4, Estrutura “Organizacional Estabelecida”, apresentou a menor entropia e o menor peso da questão entre as questões pesquisadas da Tabela 15 em relação ao grau de uso, sendo $e(di)$ de 0,9946 e λ_i de 0,02, portanto, as respostas a essa questão foram as que apresentaram menor divergência de opinião, demonstrando um consenso no uso desta questão.

Comparando com análise do fator contingencial “estrutura organizacional” analisados na seção anterior, a Q4 confirma nas IES um consenso na estrutura estabelecida como mecanicista, hierárquica e centralizada.

Para Ferreira e Otley (2009), a estrutura organizacional desempenha um papel importante ao determinar responsabilidades aos indivíduos da organização, sendo que a partir dos acordos estabelecidos a estrutura exerce influência sobre a motivação dos indivíduos e pode ajudar a moldar o futuro da organização.

Estudos realizados por Chenhall (2003), Johnson et al. (2007), Ferreira e Otley (2009) e Beuren e Teixeira (2014) corroboram no mesmo entendimento, que a estrutura organizacional, Q4, é utilizada para estabelecer formalmente as funções e tarefas que precisam ser desempenhadas pelos indivíduos que atuam dentro das organizações, capacitando-os a agir com responsabilidade, a fim de proporcionar o uso e o bom funcionamento dos sistemas de controle por meio de obrigações, atividades diárias e funções específicas que precisam receber maior atenção.

O “planejamento Estratégico formalizado da IES” (Q3) apresentou uma entropia de 0,9770 maior em relação à entropia do grau de importância, que foi de 0,9955, com um peso da questão de 0,08, revelando maior dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância que teve um peso de questão de 0,05, com menor discordância entre as respostas dos gestores em relação ao grau de uso. Ferreira e Otley (2009) salientam que as estratégias e planos delineados por uma organização podem dar ideia do que ela pensa sobre si, bem como os meios que ela escolheu para atingir os objetivos.

A questão Q4, estrutura organizacional estabelecida, apresentou uma entropia em relação ao grau de importância de 0,9950 e com um peso da questão de 0,06 para o grau de uso e importância respectivamente, revelando pouca dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância.

No estudo realizado por Beuren e Teixeira (2014), os resultados das questões a respeito da estrutura PMC, relativas a aspectos planos estratégicos, estão em consonância com os resultados deste estudo. Segundo análise dos autores, a opinião da alta direção trouxe maiores índices de entropia para a comunicação formal dos planos estratégicos (missão e visão), ou seja, maior divergência, mas como fatores importantes para ajustar a direção nos esforços de equipe.

Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014) identificaram que “estratégias e planos” são necessários para o sucesso, conforme respondeu o diretor executivo de uma das IES. Na outra IES o diretor citou que as “estratégias e planos” proporcionam “correções de rumo” que ocorrem na necessidade apontada pelos resultados e o mercado.

Portanto, os resultados das questões pertinentes ao plano estratégico dentro da estrutura organizacional demonstram, conforme gráfico 3, que a maioria das instituições de ensino que fazem parte da amostra e estudos citados, tem os sistemas de controle de plano estratégico declarado e delineado. Contudo, apresentam limitações no alcance de sua disseminação à totalidade por parte dos gestores e departamentos, no que diz respeito ao uso. Tais limitações também são convergentes com os estudos de Ferreira e Otley (2006), que encontrou restrições

nessa direção em duas das quatro empresas estudadas. Ambos os estudos refletem o resultado deste estudo no que diz respeito ao baixo uso do indicador por parte dos gestores das IES.

4.3.2 Análise por entropia das questões do sistema de avaliação de desempenho

As questões Q5, Q6, Q7, Q8 sobre o sistema de avaliação de desempenho estão demonstradas na Tabela 15.

Primeiramente, observa-se na Tabela 15 a questão Q5 apresentou uma entropia de 0,9624 maior em relação à entropia do grau de importância, que foi de 0,9951, com um peso da questão de 0,13, revelando maior dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância, que teve um peso de questão de 0,06, com menor discordância entre as respostas dos gestores em relação ao grau de uso. Constatou-se que 11 IES não têm o “painel de indicadores-chave de desempenho”, e entre as IES que existe o sistema, o grau de uso é menor que o grau de importância. Infere-se que nesta questão, a maioria dos gestores das IES não usa tanto quanto respondeu ser importante.

A questão Q6, “Metas fixadas para avaliar o desempenho que permitem alcançar os objetivos estratégicos”, demonstra que o grau de uso de 0,9752 é maior em relação à entropia do grau de importância de 0,9951, com peso da questão de 0,09. O resultado revela maior dispersão entre os níveis de resposta no grau de uso. Neste ponto, os dados indicam que 5 IES não têm “metas fixadas” e entre as IES que existe o sistema, o grau de uso é menor que o grau de importância. Esta análise se confirma com a comparação da média de pontos de concordância para grau de uso, que foi de 3,32, já a média de pontos de concordância do grau de importância 4,54, concluindo que a maioria dos gestores das IES não usa tanto quanto respondeu ser importante.

Chenhall e Langfield-Smith (2007) afirmam que metas estabelecidas para o desempenho podem direcionar os esforços dos gestores para as principais questões consideradas determinantes no sucesso da instituição, principalmente, quando essas estão ligadas aos indicadores financeiros e não financeiros que compõem o sistema de avaliação de desempenho e muito mais fundamentais quando estão atreladas a recompensas e penalizações.

Observa-se na Tabela 15 que a questão Q7 demonstra que o sistema de controle por “recompensas financeiras e não financeiras por metas de desempenho alcançadas” apresentou a maior entropia no grau de uso de 0,9564 e grau de importância de 0,9875, revelando maior dispersão. A Q7 demonstra ainda que dezesseis (16) IES não têm estabelecido recompensas financeiras e não financeiras por metas de desempenho alcançadas, e entre as IES que existe o

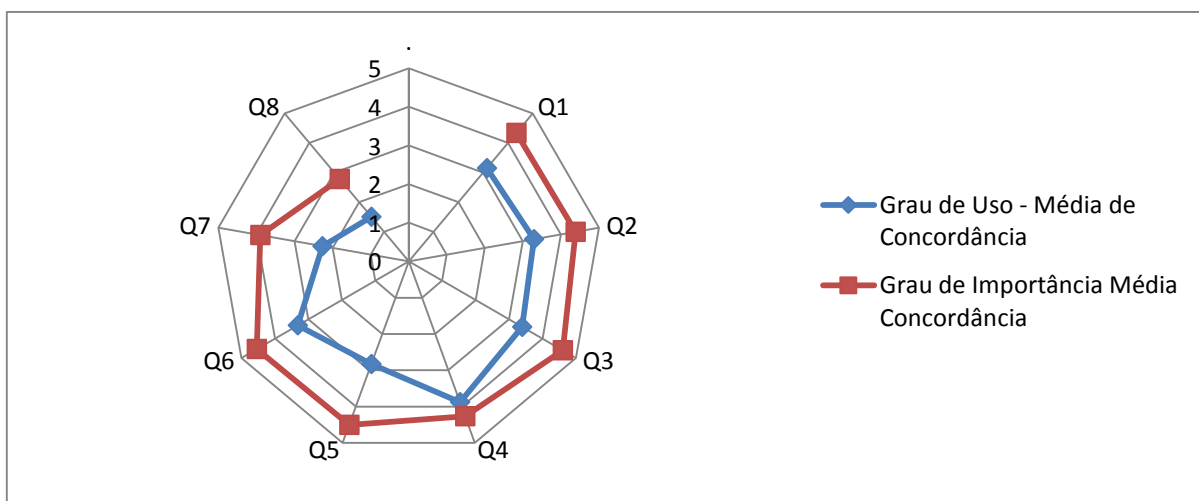
sistema, o grau de uso é menor que o grau de importância. Esta conclusão é possível com a comparação da média de pontos de concordância para grau de uso, que foi de 2,27. Já a média de pontos de concordância do grau de importância 3,90. Infere-se que a maioria dos gestores das IES não usa tanto quanto respondeu ser importante. Percebe-se que as IES não têm estabelecido uma cultura de recompensas e para os gestores também é o segundo sistema de avaliação de desempenho de menor importância.

A Tabela 15 na questão Q8 demonstra que o sistema de controle por “penalização financeiramente ou não financeiramente por metas de desempenho não alcançadas” apresentou a maior entropia no grau de importância 0,9739 e o maior peso de questão de 0,32, entre as questões do sistema de avaliação de desempenho, portanto, maior discordância entre as respostas. Na análise das respostas, constata-se que 32 IES não têm estabelecido penalizações financeiras ou não financeiras por metas de desempenho não alcançadas. Percebe-se que as IES não têm adotado na sua estrutura organizacional uma forma de penalização por metas, reforçando novamente uma estrutura mecanicista, onde cada indivíduo exerce sua função de forma hierárquica.

Conforme estudos citados, os resultados indicam que, de maneira geral, as IES em estudo por meio dos gestores respondentes, demonstram, detalhadamente, como os oito sistemas de controle formulados em formato de pacote usando como referência o estudo de Malmi e Brown (2008) e Ferreira e Otley (2009), vêm sendo utilizados para o controle de desempenho organizacional nas instituições de ensino em amostra. Percebe-se mediante os resultados que a maioria das IES em amostra possui os sistemas de controle definidos, contudo, ficou evidente a necessidade de se fazer maior uso em relação à importância declarada, que apresentou uma média geral de concordância na importância de 4,16 dentro de uma escala de 1 a 5. Portanto, as IES utilizam os sistemas de controle estabelecidos como um pacote, mas não na sua totalidade, por apresentar em algumas IES a inexistência de alguns sistemas do pacote e uma média geral de concordância de uso de 2,77 dentro de uma escala de 1 a 5.

O gráfico 2 demonstra a relação entre o grau de concordância de uso e importância dos sistemas de controle gerencial de desempenho nas instituições de ensino que fazem parte da amostra deste estudo.

Gráfico 2 - Sistemas de controle gerencial de desempenho.



Fonte: dados da pesquisa.

Desse modo, nota-se que a análise aponta médias maiores de concordância na importância dada aos sistemas de controle, com uma média geral de 4,24, ou seja, os resultados do estudo corroboram com o estudo de Beuren e Teixeira (2014), no qual o resultado apontou que a IES ainda precisa promover um melhor alinhamento entre a estratégia empresarial, o sistema de avaliação de desempenho e os sistemas de controle gerencial, e revela que a concordância no uso é parcial da maioria dos sistemas de controle do pacote, colaborando com este estudo, que apresentou um grau de uso menor em relação à importância dada pelos próprios gestores.

4.4 INDICADORES DE DESEMPENHO FINANCEIRO E NÃO FINANCEIRO

Nesta seção apresenta-se a análise dos indicadores de desempenho financeiro e não financeiro em relação às questões de Evasão, Retenção, Inadimplência, Concorrência e Demanda de alunos, bem como a sua existência, grau de uso e grau de importância dentro do processo de gestão da IES.

4.4.1 Indicadores de desempenho financeiros

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

O desempenho financeiro é uma preocupação constante para os gestores quando se trata da sustentabilidade financeira. Segundo a Associação Brasileira de Mantenedoras do Ensino Superior (2014), em pesquisa realizada entre os anos de 2008 e 2012, com pequenas e médias IES privadas, os principais fatores que afetam a gestão financeira das IES são o aumento da inadimplência, evasão escolar, queda na taxa de matrículas, deterioração financeira e dificuldades na captação de alunos. Esses fatores agravam significativamente a situação financeira das instituições, pois os gastos gerais estão cada vez mais elevados com infraestrutura e despesas operacionais. As receitas, por sua vez, estão cada vez mais ameaçadas pelo aumento da concorrência – que oferecem novas vagas com preços mais competitivos – e da inadimplência.

A utilização de indicadores de desempenho na gestão das IES visa monitorar o planejamento estratégico e os reflexos das decisões tomadas.

A Tabela 16 demonstra a existência, importância e uso dos indicadores de desempenho, adotados neste estudo para a gestão das IES em amostra.

Tabela 16 - Indicadores de desempenho financeiros

Indicadores de Desempenho Financeiro	Não existe	Grau de Uso			Grau de Importância		
	Número	Entropia - e(di)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média	Entropia - e(di)	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média
I-1 Indicador de inadimplência em relação à receita prevista do total de matrículas efetivadas por semestre	2	0,9784	0,1122	3,37	0,9973	0,1005	4,73
I-2 Levantamento semestral do perfil econômico do aluno	13	0,9566	0,2254	2,34	0,9937	0,2355	4,15
I-3 Análise financeira do impacto da evasão na receita e lucro da IES	5	0,9721	0,1449	2,98	0,9962	0,1394	4,71
I-4 Análise financeira do impacto dos custos para retenção de alunos	7	0,9672	0,1702	2,90	0,9965	0,1286	4,63
I-5 Análise financeira do Impacto no aumento do Custo para a captação de novos alunos e participação de mercado na região de atuação da IES. (Ex. custo com marketing)	1	0,9769	0,1199	3,27	0,9946	0,2017	4,76
I-6 Identificação do Ticket médio real da IES (valor médio real de mensalidades)	11	0,9562	0,2273	2,90	0,9948	0,1943	4,39
TOTAL		5,81	1,00	2,96	5,97	1,00	4,56

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 16 demonstra que o indicador de desempenho (I1) “Indicador de inadimplência em relação à receita prevista do total de matrículas efetivadas por semestre” apresentou a menor entropia de 0,9784 do grau de uso, com um peso da questão de 0,11. A entropia do grau de importância foi de 0,9973, com um peso da questão de 0,10. Observa-se

também a não existência em duas (2) IES do indicador I1 e apresentou uma média de concordância no uso 3,37, e para o grau de importância 4,73, demonstrando que os gestores não usam o indicador tanto quanto declararam ser importante para a gestão da IES.

Moritz et al. (2011), em seu estudo, identificaram causas da inadimplência, como a alta crescente no índice de desemprego no Brasil, que, por sua vez, impulsiona um aumento no índice de inadimplência, porém, por outro lado, concluiu também que o índice de inflação também eleva o índice de inadimplência.

Segundo os dados divulgados pelo Sindicato das Mantenedoras de Ensino Superior (SEMESP, 2016), a taxa de inadimplência no ensino superior privado brasileiro registrou uma taxa média de 8,8% de atrasos com mais de 90 dias no ano de 2015 e atingiu seu pior resultado desde 2010.

Em concordância aos estudos, percebe-se a importância do uso de indicadores direcionados à inadimplência nas IES. A análise demonstra que os gestores fazem uso dos indicadores, mas não tanto quanto são conscientes da importância. Dessa maneira, percebe-se a importância dos gestores em buscar a aplicação dos indicadores de forma que seja mais ativa.

A Tabela 16 demonstra que o indicador de desempenho I2, “levantamento semestral do perfil econômico do aluno”, apresentou uma entropia de 0,9566 no grau de uso, maior em relação à entropia do grau de importância, que foi de 0,9937 e com um peso da questão de 0,22, revelando uma menor dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância.

Para continuar freqüentando a instituição de ensino, os discentes necessitam de condições favoráveis financeiras ou não financeiras. Nos estudos de Moraes e Theóphilo (2006), foi identificado que os discentes encontram dificuldades para conciliar trabalho e estudo. Os autores concluíram que acaba prevalecendo a necessidade de trabalhar porque está relacionado a questão financeiras pessoais e familiares.

A esse respeito, Allen et al. (2008) apontam que estudantes de nível socioeconômico mais elevado estavam mais predispostos a permanecer, enquanto Dowd e Coury (2006) concluíram que quando a situação financeira do aluno é desfavorável reduz a possibilidade permanência deste na IES.

Percebe-se a importância do uso deste indicador nas IES, contudo, não foi confirmada sua existência em 13 IES. O resultado indica a média de concordância no seu uso de 2,34 e para o grau de importância 4,15 dentro de uma escala de 1 a 5, demonstrando que os gestores não usam o indicador existente tanto quanto responderam ser importante.

A Tabela 16 demonstra que o indicador de desempenho I3, “análise financeira do impacto da evasão na receita e lucro”, apresentou entropia de 0,9721 no grau de uso e maior

entropia no conjunto de indicadores de desempenho financeiro. Já a entropia do grau de importância foi de 0,9962, apresentando o mesmo peso da questão de 0,14 do grau de uso para dispersão entre os níveis de resposta. Observa-se, também, a não existência em cinco (5) IES do indicador I3, apresentando média de concordância no seu uso de 2,98 e para o grau de importância 4,71, demonstrando que os gestores não usam o indicador existente tanto quanto declararam, ao responder o questionário, considerado importante na percepção deles.

Quanto à importância do uso do indicador para mensurar a evasão e, automaticamente, o custo relacionado, Pereira (2003), em seu trabalho, revelou que no processo de medir os custos ocultos na evasão escolar foram identificados como provenientes pela perda de uma receita, ou o chamado custo de oportunidade.

Em seu estudo, Rodriguez (2011) aponta que a evasão é uma das causas para a perda de receita imediata e que manter o aluno deve ter o mesmo peso que a sua captação, com isso aumentando os custos, surge disso a importância da mensuração. Os resultados de Rodrigues (2011) revelam consonância com os achados deste estudo, pela importância do uso do indicador pela gestão nas IES, para identificar o impacto financeiro provocado pela evasão.

No indicador de desempenho I4, “Análise financeira do impacto dos custos para retenção de alunos”, apresentou-se entropia de 0,9672 no grau de uso. Quanto ao grau de importância foi de 0,9965, com um peso da questão de 0,17, revelando maior dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância que teve um peso de questão de 0,13. Observa-se, também, a não existência em 7 IES do indicador I4. A média de concordância no uso foi de 2,90 e para o grau de importância 4,63. O resultado demonstra que os gestores são conscientes da importância, mas não o utilizam na mesma plenitude.

A Tabela 16 demonstra que o indicador de desempenho I5, “Análise financeira do Impacto no aumento do Custo para a captação de novos alunos e participação de mercado na região de atuação da IES”, apresentou entropia de 0,9769 para o grau de uso e para grau de importância apresentou entropia de 0,9946. O peso da questão de 0,12 para o grau de uso demonstra menor dispersão entre os níveis de resposta em relação ao grau de importância, que teve um peso de questão de 0,20. Observa-se também a não existência em uma (1) IES do indicador I5 e apresentou média de concordância de 3,27 e para o grau de importância 4,76.

Lima (2008) revelou que a gestão orçamentária das instituições tem sido negligenciada e que o setor necessita de aprimoramento do processo de orçamentos de despesas. Lima e Leone (2010) apontaram que o nível de conhecimento dos gestores é apenas razoável, que há pouca

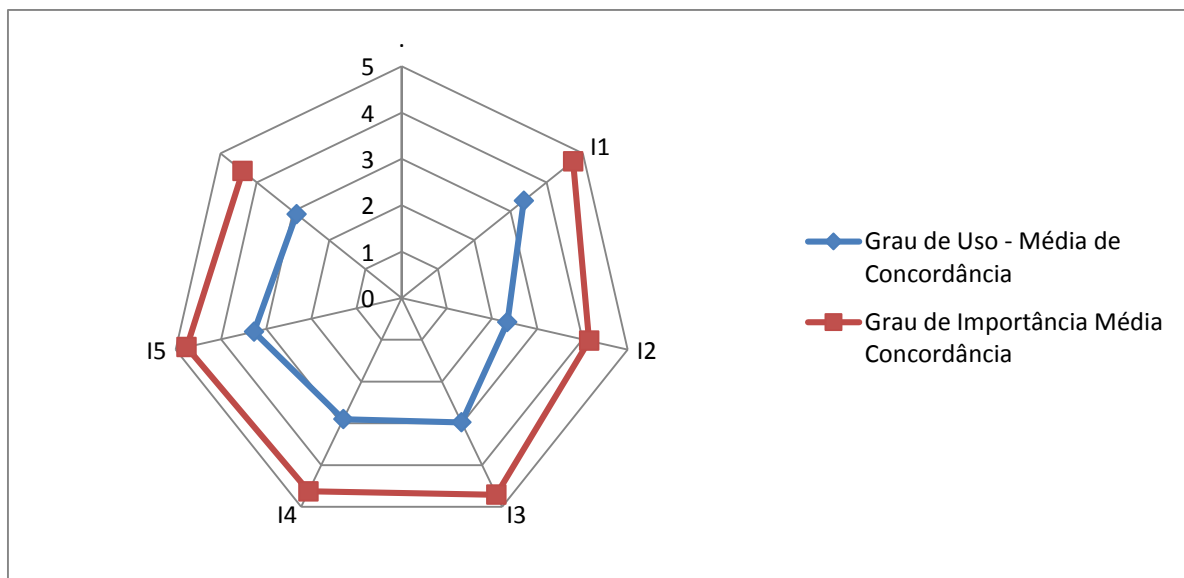
experiência gerencial no tema e que estudos acadêmicos a respeito do setor são necessários. Constata-se semelhança com resultados de outros estudos, quanto à consciência da importância, certamente por situações oriundas do dia a dia na necessidade do indicador para a tomada de decisão.

Quanto ao indicador de desempenho I6, “Identificação do Ticket médio real da IES (valor médio real de mensalidades)”, este apresentou entropia de 0,9562 no grau de uso e grau de importância de 0,9948, com um peso da questão de 23%. O resultado revela maior dispersão no grau de importância, com 19%. Observa-se também a não existência em onze (11) IES do indicador Q6, apresentando média de concordância no uso de 2,90 e para o grau de importância 4,39, o que demonstra que a maioria dos gestores não usa o indicador existente, mas que o considera importante.

Castilho (2013) demonstrou a importância do uso da tecnologia da informação no apoio à gestão de três instituições de ensino, em que um dos indicadores fornecidos pelo sistema de informação foi o Ticket médio. O Ticket médio é o valor médio cobrado de mensalidade do aluno entre todos os cursos da IES. Castilho (2013) identificou em seu estudo que a utilização do ticket médio em sua análise é de fundamental importância para a gestão acadêmica e a gestão administrativa, podendo agregar benefícios à gestão institucional. Em consonância a este estudo percebe-se a importância dada do uso deste indicador por parte dos gestores das IES em amostra deste estudo.

O gráfico 3 demonstra a relação entre o grau de concordância uso e importância dos indicadores não financeiros das instituições de ensino que fazem parte da amostra deste estudo.

Gráfico 3 - Indicadores de desempenho financeiros.



Fonte: dados da pesquisa.

Portanto, os resultados das questões pertinentes a indicadores financeiros se fazem presente dentro da estrutura organizacional da maioria das instituições de ensino que fazem parte da amostra e estudos citados. Entretanto, conforme gráfico 3 mostram-se limitações no alcance de sua utilização na totalidade por parte dos gestores e departamentos, no que diz respeito ao uso.

4.4.2 Indicadores de desempenho não financeiros

Na Tabela 17 os Indicadores de desempenho não financeiros.

Tabela 17 - Indicadores de desempenho não financeiros (continua)

Indicadores de Desempenho não Financeiro	Não existe	Grau de Uso			Grau de Importância		
	Número	Entropia - $e(d_i)$	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média	Entropia - $e(d_i)$	Peso da Questão - $\tilde{\lambda}_i$	Média
IN1- Indicador semestral de trancamentos, desistências e cancelamentos de matrículas em relação ao número total de alunos matriculados	0	0,9811	0,0700	3,41	0,9974	0,06	4,76
IN2-Indicador e controle dos motivos da evasão do aluno	2	0,9747	0,1024	3,20	0,9966	0,08	4,63
IN 3 Avaliações institucionais semestrais da percepção dos alunos em relação à qualidade do ensino	0	0,9890	0,0445	4,02	0,9956	0,10	4,66

(conclusão)							
IN 4- Indicador da expectativa dos estudantes antes e após entrar no ensino superior	1	0,9772	0,0926	3,32	0,9952	0,11	4,39
IN 5- Controle do número de alunos matriculados x número de vagas oferecidas (capacidade instalada X utilizada)	2	0,9749	0,1017	3,46	0,9937	0,14	4,68
IN 6-Comparativo do número de alunos por curso de sua IES x número de alunos nos mesmos cursos da IES concorrente	16	0,9488	0,2075	2,44	0,9897	0,23	4,15
IN 7- Indicadores de prospecção de alunos - Número de alunos concluintes do ensino médio da região de atuação	14	0,9499	0,20	2,73	0,9927	0,16	4,49
IN 8- Indicadores de desenvolvimento econômico financeiro da população e do mercado de trabalho	15	0,9576	0,17	2,54	0,9942	0,13	4,41
TOTAL		7,7532	1	3,14	7,7532	1	4,52

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 17 demonstra o indicador de desempenho IN1, “Indicador semestral de trancamentos, desistências e cancelamentos de matrículas em relação ao número total de alunos matriculados” que apresentou entropia de 0,9811 no grau de uso e grau de importância de 0,9974. Os pesos foram semelhantes e nível de dispersão muito baixo, o que significa que os gestores das IES compartilham de visão parecida referente ao grau de uso e de importância em relação ao indicador. Este indicador também apresentou diferenças entre o grau de uso e de importância, semelhante a outros indicadores.

Conforme Nunes (2005), a importância de ter controle ou indicadores de evasão e retenção de alunos é única para as IES, porque outros segmentos não reúnem a mesma configuração de ambiente do ensino superior. Nunes (2005) ainda conclui que o negócio do ensino superior e o seu *produto*, curso superior, têm características diferenciadas. Ressalta-se que a evasão pode ter outros fatores, como causas pessoais, falta de identidade com o curso, escolha errada da carreira, desencanto com a universidade, baixa demanda pelo curso no mercado, entre outros (BAGGI; LOPES, 2010; LOPES 2014) e a desistência é o tipo de evasão predominante (VIEIRA; MIRANDA, 2015).

Consoante dados sobre a evasão no ensino superior brasileiro, divulgados pelo Ministério da Educação pelo Censo da Educação Superior dos anos de 2012 e 2015, consta a redução, em 6,2%, do número de estudantes que concluíram o ensino superior no país, apesar do aumento do número de estudantes matriculados em instituições privadas. Ainda, de acordo com o Ministério da Educação (BRASIL, 2015), 30% dos estudantes que entram nas universidades privadas abandonam o curso antes da conclusão.

A Tabela 17 demonstra o indicador de desempenho IN2, “Indicador e controle dos motivos da evasão do aluno”, que apresentou uma entropia de 0,9747 no grau de uso, e 0,9966 grau de importância, com peso da questão de 10% no grau de uso e 8% em relação ao grau importância. Observa-se a não existência do indicador em duas (2) IES e apresentou uma média de concordância no uso de 3,20 e para o grau de importância 4,63, demonstrando assim uma discordância entre os gestores no que diz respeito ao grau de uso e importância do indicador.

Estudos realizados por diversos autores (SCHMITT, 2015; SANTOS, 2014; BAGGI; LOPES, 2010; MARTINS, 2013; BARRETO, 2014; SILVA, 2014; LOPES, 2014;) tiveram conclusão em comum em relação ao fator evasão: as dificuldades financeiras são apontadas como uma das causas da evasão. Contudo, Lobo (2012) salienta que não se pode considerar a questão financeira de forma isolada. Segundo o autor, existem motivos de evasão que decorrem de problemas não financeiros, mas raramente eles são causas isoladas da inadimplência. Lima e Zago (2016) identificaram que a evasão no ensino superior ocorre de diferentes formas, mas uma proporção importante (38,2% das interrupções de curso) se configura por mobilidade, ou seja, troca de curso e de instituição e não de desistência do sistema de ensino superior.

Em análise dos estudos realizados e as causas de evasão citadas, percebe-se que para as IES é importante mensurar a evasão por meio do indicador indiferente da causa, já que a existência dentro da gestão das IES em amostra foi percebida pela maioria das IES, mas com uma deficiência no uso, já que o grau de importância prevaleceu sobre o grau de uso.

No indicador de desempenho IN3, “Avaliação institucional semestral na percepção dos alunos com relação à qualidade do ensino”, houve entropia de 0,9890 no grau de uso e 0,9956 para o grau de importância, com peso da questão de 4% e 10% em relação ao grau de uso e grau de importância, respectivamente.

Observa-se, também a existência em todas as IES do indicador IN3 e apresentou média de concordância no uso de 3,20 e para o grau de importância 4,63 dentro de uma escala de 1 a 5, demonstrando que os gestores não usam o indicador existente tanto quanto responderam ser importante. Marback Neto (2007) apresenta dois tipos de avaliação na instituição do ensino superior: ensino-aprendizagem e avaliação institucional. A avaliação constitui como um instrumento de gestão universitária e permite flexibilidade para uma abordagem administrativa, dependendo do seu tamanho e meio ambiente, podendo contribuir na decisão entre as áreas administrativa e acadêmica, nas quais os objetivos gerenciais conflitam com os acadêmicos e fazem da avaliação um instrumento de controle coletivo.

O indicador de desempenho IN4, “Indicador da expectativa dos estudantes antes e após entrar no ensino superior”, apresentou uma entropia de 0,9772 no grau de uso e 0,9952 para o

grau de importância, com um peso da questão de 0,09 no grau de uso e 0,11 no grau de importância. Os pesos foram semelhantes e um nível de dispersão de respostas relativamente baixo, demonstrando que os gestores das IES dividem uma visão parecida quanto ao grau de uso e de importância em relação ao indicador.

Em consonância a este estudo, Vasconcelos, Almeida e Monteiro (2009) apresentam resultados da percepção dos discentes após entrar no ensino superior e constataram situações, como a escolha por engano do curso, dificuldades para acompanhar o nível de exigência da instituição, dificuldades em questões financeiras não planejadas, e expectativas frustradas da futura profissão. Estas informações podem contribuir na tomada de decisão por parte dos gestores das IES em estudo.

O indicador de desempenho IN5, “Controle do número de alunos matriculados x número de vagas oferecidas (capacidade instalada X utilizada)”, apresentou entropia de 0,9749 no grau de uso e 0,9937 no grau de importância, com um peso da questão de 0,10 para o grau de importância e 0,14 para o grau de uso. Observa-se a não existência em duas (2) IES do indicador (IN5) e apresentou média de concordância no seu uso de 3,46 e para o grau de importância 4,68, o que demonstra discordância para o grau de uso e maior concordância para a importância para os gestores.

Quanto ao indicador de desempenho IN6, “Comparativo do número de alunos por curso de sua IES x número de alunos nos mesmos cursos da IES concorrente”, apresentou uma entropia de 0,9488 no grau de uso e 0,9897 para o grau de importância, com um peso da questão de 0,20 no grau de uso e 0,23 no grau de importância, apresentando um nível parecido por parte dos gestores tanto quanto ao uso e importância do indicador, já que a média de concordância no seu uso foi de 2,44 e para o grau de importância 4,15. Os dados revelam a não existência do indicador em 16 IES, ou seja 39%, confirmando assim uma constante nas respostas deste estudo, que os gestores não usam os indicadores tanto quanto respondem ser importante.

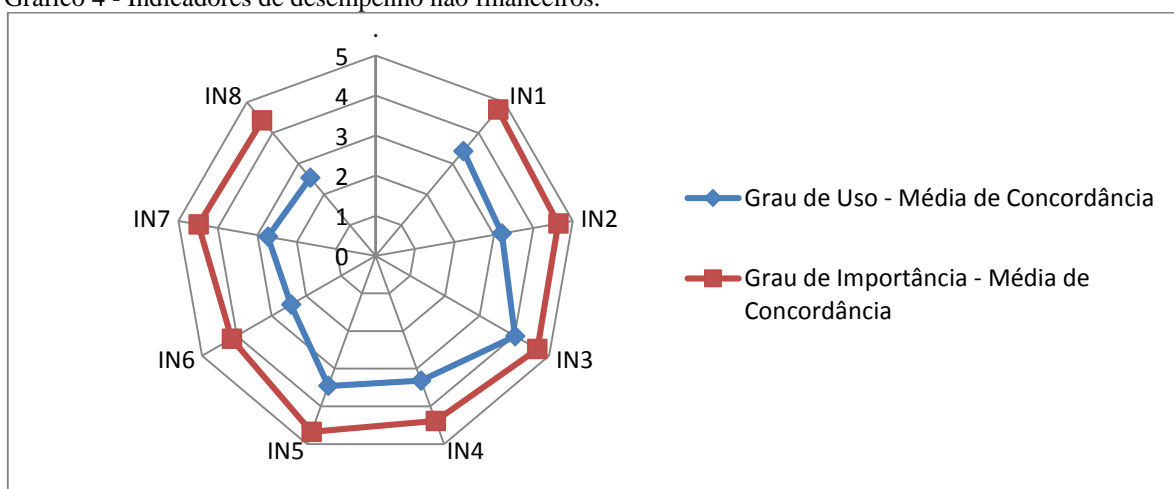
O indicador de desempenho IN7, “Indicadores de prospecção de alunos - Número de alunos concluintes do ensino médio da região de atuação”, apresentou entropia de 0,9499 no grau de uso e 0,9927 de importância e peso da questão de 20% para o grau de uso e 16% no grau de importância, revelando maior dispersão nos níveis de respostas em relação a outras questões da Tabela 17. Observa-se também a não existência em quatorze (14) 34% das IES do indicador (IN7). A média de concordância no seu uso foi de 2,73 e para o grau de importância 4,49. Percebe-se a não existência do indicador em algumas IES e a disparidade do uso e a importância dada pelos gestores.

Las Casas (2007) revela que o ensino superior passa por transformações profundas para preencher o excesso de vagas em diversos novos cursos que surgiram nas instituições de ensino e, conseqüentemente, ocasiona o aumento da concorrência no setor. Ao mesmo tempo, percebe-se a importância das mudanças na gestão em adotar indicadores tanto quanto a sua importância para uma visão mais abrangente para o gestor.

O último indicador de desempenho IN8, “Indicadores de desenvolvimento econômico financeiro da população e do mercado de trabalho”, apresentou entropia de 0,9576 no grau de uso e 0,9942 no grau de importância, com um peso da questão de 17% e 13% para o grau de uso e de importância, respectivamente. Observa-se também a não existência em 15, ou seja, 37% das IES do indicador (IN8). A média de concordância no seu uso foi de 2,54 e para o grau de importância 4,41 dentro de uma escala de 1 a 5, cujo resultado revela maior dispersão de respostas entre os respondentes.

O Gráfico 4 demonstra a relação entre o grau de concordância uso e importância dos indicadores não financeiros das instituições de ensino que fazem parte da amostra deste estudo.

Gráfico 4 - Indicadores de desempenho não financeiros.



Fonte: dados da pesquisa.

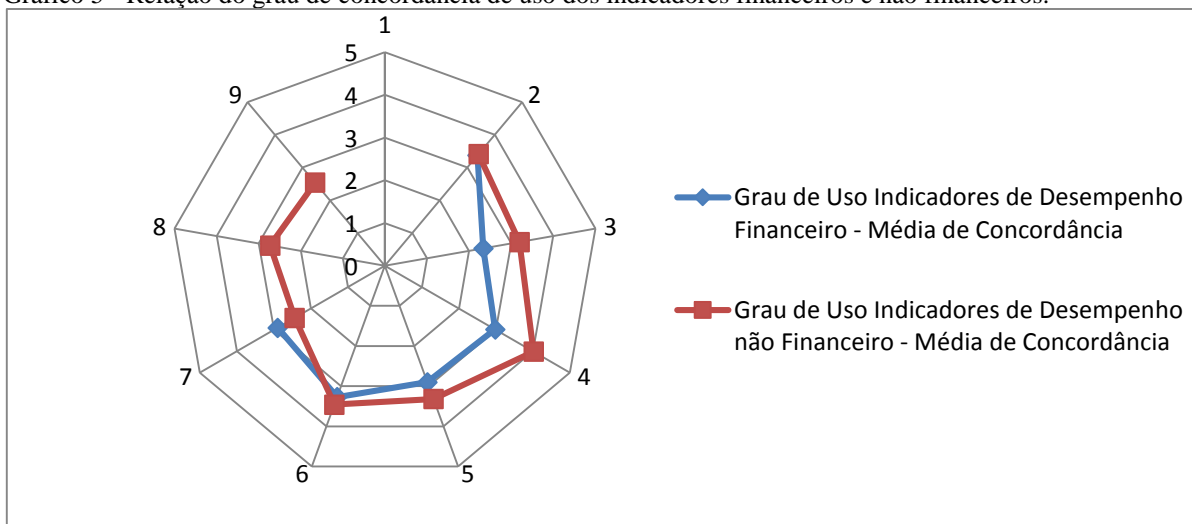
Deste modo, conforme Gráfico 4, os resultados das questões conexas a indicadores não financeiros, dentro da estrutura organizacional, demonstram, que a maioria das instituições de ensino que fazem parte da amostra, apresentam limitações no alcance de um maior uso na totalidade por parte dos gestores e departamentos.

Comparando o grau de concordância no uso dos indicadores financeiros e não financeiros apresentados na tabelas 16 e tabela 17, indicam que na grande maioria das

instituições pesquisadas prevalece o uso de indicadores não financeiros, conforme representado no gráfico 5.

O gráfico 5 demonstra a relação entre o grau de concordância de uso dos indicadores financeiros e não financeiros das instituições de ensino que fazem parte da amostra deste estudo.

Gráfico 5 - Relação do grau de concordância de uso dos indicadores financeiros e não financeiros.



Fonte: dados da pesquisa.

A média para o grau de uso de indicadores de desempenho financeiros foi de 2,96 já para indicadores de desempenho não financeiros foi de 3,14, demonstrando assim um maior uso por parte dos gestores das IES em amostra por indicadores não financeiros.

Entre os Indicadores de Desempenho Financeiro, o Indicador de inadimplência em relação à receita prevista do total de matrículas efetivadas por semestre foi que apresentou maior grau de uso. Sobre inadimplência, Schwartzman e Schwartzman (2002, p.25) mencionam que “a crescente participação de alunos de menor poder aquisitivo tem levado a índices de inadimplência próximos a 20% ao longo do semestre”

Entre os Indicadores de Desempenho não Financeiro a Avaliações institucionais semestrais da percepção dos alunos em relação à qualidade do ensino foi que apresentou maior grau de uso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões da pesquisa, atendendo aos objetivos que a nortearam. Igualmente, são apresentadas recomendações para futuros estudos.

5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou avaliar o grau de importância e de uso dos Sistemas de controle de desempenho na abordagem de pacote nas Instituições de Ensino Superior associadas à AMPESC. A pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de um estudo de levantamento, da caracterização das IES, bem como a existência, uso e importância de sistemas de desempenho extraídos da literatura e indicadores financeiros e não financeiros como contribuição deste estudo e confirmados com questionário estruturado aos gestores de 41 Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina.

O primeiro objetivo específico consistiu em caracterizar o perfil das Instituições de Ensino Superior (IES) da Associação das Mantenedoras Particulares de Educação Superior de Santa Catarina (AMPESC). Verificou-se que a maioria das IES da amostra é de categoria acadêmica Faculdades e, em minoria, Faculdades de Tecnologia e Centro Universitário e 68% das IES em amostra iniciaram suas atividades entre o ano de 2001 a 2010, 61% possuem de 1 a 10 cursos de graduação das 44% IES em amostra, possui até 500 alunos. Quanto ao perfil dos respondentes, gestores das IES, 93% possuem pós-graduação, divididos em especialização, mestrado e doutorado e apenas 7% possui especialização incompleta, sendo 53% com formação em áreas afins da Gestão.

No segundo objetivo, buscou-se identificar como os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, interferem na gestão das Instituições de Ensino Superior que participam do estudo; a análise dos resultados aponta a existência na maioria das IES das variáveis de cada fator contingencial. Ao se considerar os achados da análise dos dados, torna-se possível confirmar que os fatores contingenciais influenciam diretamente na gestão das IES. Percebe-se que no fator contingencial ambiente, as variáveis oferecer aos discentes um ensino de qualidade, juntamente com os serviços oferecidos aos alunos, apresenta maior concordância entre os gestores na atuação junto às IES, demonstrando uma preocupação com a formação profissional dos discentes, bem como com seu bem-estar. O fator contingencial tecnologia apresenta-se por meio de suas variáveis pouco presentes nos processos dentro das IES. Percebe-se por parte dos gestores uma confiança na tomada de decisão pela experiência

com base nas estratégias estabelecidas, que se apresentou bastante presente nos processos de gestão. O fator contingencial estrutura predomina na gestão a centralização da decisão na alta gerência e da alta gerência para com os setores, configurando uma estrutura centralizada e mecanicista. Esta conclusão também tem consonância com a base conceitual, em que de acordo com a teoria da contingência a estrutura das organizações sofre variações, não são fixas de acordo com os fatores contingenciais (DONALDSON, 1999).

No terceiro objetivo avaliou-se a percepção dos gestores das IES quanto ao uso dos Sistemas de controle de desempenho como um pacote. Constatou-se que a maioria das IES utiliza o modelo de sistema como um pacote proposto neste, porém teve como fator predominante a divergência entre o que os gestores consideram importante e o que realmente é usado. Percebe-se, por parte dos gestores, que aquilo que é tomado como importante não é usado na mesma frequência de importância.

Os resultados deste estudo corroboram com o trabalho de Beuren e Teixeira (2014), percebe-se que a pesquisa se diferencia por apresentar médias maiores de concordância e menos pontos fracos na utilização do pacote de sistema de controle de desempenho.

Já os resultados do estudo de Dal Magro, Gorla e Lavarda (2014) indicam que as organizações pesquisadas utilizam o sistema de controle de desempenho como um pacote e os gestores participam da sua elaboração e execução. Além disso, o estudo conclui que os elementos do pacote do sistema de controle de desempenho são usados com força e coerência pela gestão das organizações.

O quarto objetivo específico tem como pressuposto averiguar a percepção dos gestores quanto ao grau de uso e importância de indicadores de desempenho financeiro e não financeiros. Percebe-se, a partir da análise, o baixo uso por parte dos gestores das IES dos indicadores financeiros e não financeiros. Constata-se também que o baixo uso é reflexo da não existência de alguns destes indicadores na gestão das IES. E como uma constante na análise deste estudo, novamente os gestores não usam os indicadores de desempenho financeiro e não financeiro tanto quanto consideram importante.

Portanto, quanto ao problema que norteia o estudo, o grau de importância e utilização dos Sistemas de controle de desempenho por meio da abordagem de pacote de controle para as instituições de ensino superior associadas à AMPESC, percebe-se que os gestores das IES reconhecem que tais práticas são adotadas como instrumentos de suporte ao processo de gestão. Entretanto, as intensidades de adoção dessas práticas não são de forma significativamente usadas nas IES; parece haver aqui um paradoxo que merece ser destacado, pois são instituições de ensino pluricurriculares, onde a maioria das IES produz e transmite conhecimento de práticas

de gestão já conhecidas pelos gestores e ainda não são utilizados amplamente em proveito próprio. Infere-se que a pesquisa contribui para alertar os gestores quanto ao contexto das variáveis contingenciais, do pacote de sistemas de controle de desempenho e de indicadores focados na gestão das Instituições de Ensino Superior na mesma frequência de importância estabelecida pelos gestores.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Sugerem-se novos estudos, que podem ser relacionados, como verificar a possibilidade de usar o mesmo desenho de pacote de sistemas de controle e ampliar com indicadores de desempenho voltados a questões do Ensino e Qualidade.

A fim de ampliar a percepção de existência, uso e importância em relação ao sistema de controle por desempenho por parte das IES, o questionário poderá ser ampliado e aplicado em outros estados, podendo os resultados ser objeto de comparação com esta pesquisa, inclusive, em regiões metropolitanas, com maior concentração de IES e menor espaço geográfico, onde poderia utilizar a técnica de entrevistas para coleta de dados, a fim de se obter investigações mais profundas.

Outra sugestão é a aplicabilidade do pacote de sistemas por IES que são carentes da existência deste desenho de pacote sugerido neste estudo, denominado Visão de Gerenciamento por desempenho direcionado para Instituições de Ensino Superior.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189-204, 1999.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégica: contribuições da teoria da contingência. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2007.
- ALLEN, J.; ROBBINS, S. B.; CASILLAS, A. OH, I. Third-year College Retention and Transfer: Effects of Academic Performance, Motivation, and Social Connectedness. *Research on Higher Education*, 49: 647–64, 2008.
- ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- AMARO, H. D. **Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de ciências contábeis de IEFS**. 2014. 132 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.
- ANDRADE, A. R. A universidade como organização complexa. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 7, n. 3 jul./set. 2002.
- ANDRADE, R. O. B. AMBONI, N. **Teoria geral de Administração – das origens as perspectivas contemporâneas**. São Paulo: M. Books, 2007.
- ANDRIOLA, W. B. Psicometria Moderna: Características e tendências. **Estudo em Avaliação Educacional**, p. 263-282, 2009.
- ANTHONY, R. GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASIF, M.; RAOUF, A.; SEARCY, C. Developing measures for Performance excellence: is the Baldrige criteria sufficient for performance excellence in higher education? **Quality & Quantity**, v. 47, p. 3095-3111, 2013.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.
- AZMA, F. Qualitative Indicators for the evaluation of universities performance. **Procedia Social and Behavioral Sciences**, v. 2, p. 5408-5411, 2010.
- BAGGI, C. A. S.; LOPES, D. A. Evasão e avaliação institucional no ensino superior: uma discussão bibliográfica. **Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas, v. 16, n. 2, 2010.

BAGGI, C. A. S. **Evasão e avaliação institucional**: uma discussão bibliográfica Dissertação (Mestrado em Educação)–Pontifícia Universidade Católica de Campinas, Campinas, 2010. 80 pag.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 675-698, 2003.

BARRETO, J.A evasão nos bacharelados interdisciplinares da UFBA: um estudo de caso. 2014. 179p. Dissertação (Programa de Pós-Graduação Estudos Interdisciplinares sobre a Universidade) - Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2014.

BAUER, A. Estudos sobre Sistemas de Avaliação Educacional. **Revista @mbiente educação**, São Paulo, v. 5, p. 7-31, 2012.

BEUREN, I. M.; SILVA, G. P. Reflexos na Controladoria com a adesão da empresa à governança corporativa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 12, n. 36, p. 70-82, 2013.

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos Sistemas de Controle Gerencial em Instituição de Ensino Superior com o Performance Management and Control. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v. 11, n. 1, p. 169-192, 2014.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do rio grande do sul. **Revista de ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 196-212, abr. 2014.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BIAZUS, C. A. **Sistema de fatores que influenciam o aluno a evadir-se dos cursos de graduação na UFSM e na UFSC**: um estudo no curso de Ciências Contábeis. Florianópolis, 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8 p. 709-737, 2004.

BOEZEROOIJ, P. **E-learning strategies of higher education institutions**: an exploraty study into the influence of environmental contingencies on strategic choices of higher education institutions with respect to integrating e-learning in their education delivery and support processes. University of Twente, CHEPS, 2006.

BONIATI, J. S.; BRIZOLLA, M. M. B. **Influência dos fatores contingenciais na unidade de controladoria de uma instituição de ensino superior comunitária**. Monografia (Especialização em Controladoria e gestão empresarial)–Universidade Regional do Noroeste do estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2015.

BRIZOLLA, M. M. B.; FASOLIN, L. B.; LAVARDA, C. E. F. O processo orçamentário sob a ótica contingencial em uma Instituição de Ensino Superior do estado do RS. In: CONGRESSO AMPCONT, 2014.

BURNS, T.; STALKER G. M. **The Management of Innovation**. London: Tavistock, 1961.

CARDOSO, W. M. **O impacto do plano de desenvolvimento institucional na profissionalização das instituições privadas de ensino superior**. 66 f. Dissertação (Mestrado em Administração)–Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2006.

CASTILHO, M. L. **O discurso de estudantes de licenciatura e negociação de identidades: uma abordagem crítico-discursiva**. Tese (Doutorado em Linguística), Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2013, 241 Pag.

CHANDLER, A. **Strategy and structure**. Cambridge: M.I.T. Press, 1962. 463 p.

CHEN, S. H.; WANG, H. H.; YANG, K. J. Establishment and application of performance measure indicators for universities. **The TQM Journal**, v. 21, n. 3, p. 220-235, 2009.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance management systems, strategic alignment of manufacturing learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 395-422, 2005.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Multiple Perspectives of Performance Measures. **European Management Journal**, v. 25, n. 4, p. 266-282, 2007.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities management techniques and management accounting. An empirical investigation using systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of the management accounting systems. **The Accounting Review**, v. 61, n. 1, 1986.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**. Elsevier, 2007. p. 163-205, v. 1.

COBRA, M.; BRAGA, R. **Marketing educacional: Ferramentas de Gestão para Instituições de Ensino**. São Paulo: Cobra, 2004.

COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. Creating Corporate Advantage. **Harvard Business Review**, May/June, 1998.

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

COVALESKI, M.; AIKEN, M. Accounting and theories of organizations: some preliminar considerations. **Accounting Organizations and Society**, [S.L], v. 11, n. 4-5, p. 297-319, 1996.

DAL MAGRO, C. B.; GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 2014.

DAMKE, E. J.; SILVA, E. D.; WALTER, S. A. Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. **Rev. eletr. Estratégia e negócios**, Florianópolis, v. 4, n. 1, p. 65-87, jan./jun. 2011.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587-608, 2005.

DIEHL, A. A. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DITTADI, J. R. **Práticas de Controladoria Adotadas no Processo de Gestão de Instituições de Ensino Superior Estabelecidas no Estado de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)—Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. London, Foundations for Organizational Science - Sage, 2001.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook de estudos organizacionais**, São Paulo: Atlas, v. 1, p. 105-133, 1999.

DONALDSON, L. **The Contingency Theory of Organizations**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2001.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1.

DOWD, A. C; COURY, T. The effect of loans on the persistence and attainment of community college students. *Research in Higher Education*, v. 47, n. 1, p. 33-62, fev. 2006.

DUNK, A. S. The effects of managerial level on the relationship between budgetary participation and job satisfaction. **British Accounting Review**, v. 24, p. 207-218, 1992

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)—Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: translating strategy into action. **Management Accounting**, New York, Aug. 1997.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FÁVERO, L. P. ; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 10, p. 363-382, 2006.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: Na extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 263-282, 2009.

FLORES, L. C. S. **Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do sistema fundacional do ensino superior de Santa Catarina**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

FELICETTI, V. L.; FOSSATTI, P. (2014). Alunos ProUni e não ProUni nos cursos de licenciatura: evasão em foco. *Educar em Revista*, 51, 265-282.
<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602014000100016>

FRANCO-SANTOS, M.; LUCIANETTI, L.; BOURNE, M. Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 79-119, 2012.

FREITAS, C. L. **Avaliação de sustentabilidade em instituições públicas federais de ensino superior (IFES): Proposição de um modelo baseado em sistemas gerenciais de avaliação e evidenciação socioambiental**. 2013. 159 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

FREZATTI, F.; ROCHA, W; NASCIMENTO, A. R; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FRY, T. D.; STEELE, D. C.; SALADIN, B. A. The Role of Management Accounting in the Development of a Manufacturing Strategy. **IJOPM**, v. 15, n. 12, p. 21-31, 1995.

GAIOSO, N. P. L. **O fenômeno da evasão escolar na educação superior no Brasil**. 2005. 75 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2005.

GHALAYINI, A. M.; NOBLE, J. S. The changing basis of performance measurement. **International journal of operations and production management**, v. 16, n. 8, p. 63-80, 1996.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, maio/jun. 1995.

GOND, J. P.; GRUBNIC, S.; HERZIG, C.; MOON, J. Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 205-223, 2012.

GORLA, M.; MAGRO, C. B.; LAVARDA, C. E. F. Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, Natal. **Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos**, 2014.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 1, p. 51-66, 1985.

GRABNER, I.; MOERS, F. Management Control as a System or a Package? **Conceptual and Empirical Issues**, July 24, 2013. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2250062>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, v. 10, n. 4, p. 397-409, 1972.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R.; MERSCHMANN, E. V. V.; BIO, S. R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **Rausp - Revista de Administração - eletrônica**, v. 1, n. 2, jul./dez. 2008.

HAIR JÚNIOR, J.F.; BABIN, B.; MONEY, A.H.; SAMOUEL, P. **Métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005. 471 p.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-439, 2004.

HARRINGTON, J. **Gerenciamento total da melhoria contínua**. São Paulo: Makron Books, 1997.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting Organization and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.

HERATH, S. K. A framework for management control research. **Journal of Management Development**. v. 26, n. 9, p. 895-915, 2007.

ISIDORO, C. (2012). O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.

JOHNSON, G. et al. **Strategy as practice**: research directions and resources. Reino Unido: Cambridge University Press, 2007.

JORDÃO, R. V. D.; SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A. Organizational culture and post-acquisition changes in management control systems: An analysis of a successful Brazilian case. **Journal of Business Research**, v. 67, n. 4, p. 542-549, 2014.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

JUNQUEIRA, E.; OYADOMARI, J. C. T.; MORAES, R. O. Reservas Orçamentárias: Um Ensaio Sobre os Fatores que Levam à sua Constituição. **ConTexto**, v. 10, n. 17, p. 31-42, 1º sem. 2010.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KAPLAN, S. R.; NORTON P. D. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Kaplan e Norton na prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 275-285, out. 1972.

KLANN, R. C.; CUNHA, P. R. da; SCARPIN, J. E. Avaliação de Desempenho das Instituições de Ensino Superior pertencentes à Associação Catarinense das Fundações Educacionais (Acafe). **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, DF, v. 15, n. 3, p. 71 – 87, set./dez. 2012.

KOTLER, P.; FOX, K. F. A. **Marketing estratégico para instituições educacionais**. Tradução Ailton Bonfim Brandão. São Paulo: Atlas, 1994.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos da metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2003.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LAS CASAS, A. **Marketing Educacional**: da educação infantil ao ensino superior no contexto brasileiro. São Paulo: Saint Paul, 2008.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Management information systems**: organization and technology in the networked enterprise. 6. ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2000. cap. 10. p. 290-329.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informação gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quartely**, [v. 12, n. 1, p. 1-47, jun. 1967.

LIMA, M. A. M.; MACIEL, T. J. P. (Org.). **Avaliação, gestão e estratégias educacionais: projetos e processos inovadores em organizações**. Fortaleza: Edições UFC, 2008.

LIMA, A. M. P. L.; LEONE, R. J. G. A visão de planejamento e orçamento: um estudo com os gestores de instituições particulares de ensino superior em Natal-RN. **Revista de Economia e Administração**, v. 9, n. 1, p. 122-150, 2010.

LIMA, F.S; ZAGO, N. **Evasão no ensino superior: tendências e resultados de pesquisa**, Reunião Científica Regional da AMPED 2016, Educação , Movimentos Sociais e Políticas governamentais, UFPR, Curitiba PR.2016.

LOBO, M. B. de C. M. Panorama da evasão no ensino superior brasileiro: aspectos gerais das causas e soluções. **ABMES Cadernos**. Brasília, v. 25, p 9-58, setembro/dezembro, 2012.

LOPES, J. C. de S. Evasão nos cursos de graduação em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior da Região Sul do Brasil. 2014. 113f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2014.

LÜDKE, M. (Coord.) **O que conta como pesquisa?** Rio de Janeiro: PUC-Rio, 2006. Relatório.

CRISPIM, S.; LUGOBONI, L. A avaliação de desempenho organizacional: análise comparativa dos modelos teóricos e pesquisa de aplicação nas Instituições de Ensino Superior da Região Metropolitana de São Paulo. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 11, n. 1, p. 41-54, 2012.

MACHADO, N. S. CARVALHO, C. E.; DOMINGUES M. J. C. S.; SCHARMACH A. L.R. Avaliação das possibilidades de implantação do balanced scorecard em instituições de ensino superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, v. 5, p. 250-272, 2012.

MAIA, A. C. Sobre a analítica do poder de Foucault. **Tempo Social**, v. 7, n. 1-2, p. 83-103, 1995.

MAINGOT, M.; ZEGHAL, D. An Analysis of Voluntary Disclosure of Performance Indicators by Canadian Universities. **Tertiary Education and Management**, v. 14, n.4, p. 269- 283, 2008.

MAINARDES, E. W.; DOMINGUES, M. J. C. S.; DESCHAMPS, M. Avaliação da qualidade nos serviços educacionais das instituições de ensino superior em Joinville, SC. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 17-32, jan./mar. 2009.

MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. **Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escolar, 2009.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MANTOVANI, F. R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCOVITCH, J. **Universidade (Im)possível**. São Paulo: Futura, 1998.

MARBACK NETO, G. Avaliação: instrumento de gestão universitária. Vila Velha: Hoper, 2007.

MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. **Strategic Management Journal**, v. 23, n. 11, p. 1019-1031, nov. 2002.

MARTINS, C. B. N. **Evasão de alunos nos cursos de graduação em instituição de ensino superior**. 2007. 116 f. Dissertação (Mestrado em Administração)–Fundação Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2007.

MARTINS, G. A.; PELISSARO, J. Sobre conceitos, definições e constructos nas Ciências Contábeis. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 2, n. 20, p. 78-84, 2005.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, C. Z. **Evasão no curso de graduação em Administração na modalidade a distância: um estudo de caso**. 2013. 104f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade do Oeste Paulista. Presidente Prudente, 2013.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myths and ceremony. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The new institutionalism in organizational analysis**. London: University of Chicago Press, 1991.

MELLO, S. C. B.; DUTRA, H. F. de O.; OLIVEIRA, P. A. da S. Avaliando a Qualidade de Serviço Educacional numa IES: O Impacto da Qualidade Percebida na Apreciação do Aluno de Graduação. **Revista O&S**, v. 8, n. 21, p. 125-137, maio/ago. 2001.

MELNYK, S. A. et al. Is performance measurement and management fit for the future? **Management Accounting Research**, v. 25, p. 173-186, 2014.

MERCHANT, A. K.; OTLEY, D. A review of the literature on control and accountability. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Elsevier, Oxford, UK, p. 785-802, 2007.

MERCHANT, K. A. Influences on department budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 3-4, p. 291-307. doi: 10.1016/0361-3682(84)90013-8, 1984.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELD, M. D. (Ed.). **The handbook of management accounting research**. Elsevier Press, 2006.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. 2. ed. Harlow: FT Prentice-Hall, 2007.

MERLO, R. A. **Configuração de um sistema de informações para a gestão econômica financeira de uma universidade comunitária**: um estudo de caso da Universidade do Oeste de Santa Catarina. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MINTZBERG, H.; ROSE, J. Strategic management upside down: tracking strategies at McGill University from 1829 to 1980. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 27-290, 2003.

MIRANDA, L. C.; SILVA, J. D. G. Medição de Desempenho. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MITCHELL, J. J.; RYDER, A. J. Developing and Using Dashboard Indicators in Student Affairs Assessment. **New Directions for Student Services**, v. 2013, n. 142, p. 71-81, 2013.

MOISÉS FILHO, J. G.; MEDEIROS, J. J. Qualidade de Ensino e Lucro São Compatíveis? O Caso das Instituições de Ensino Superior Privadas do Distrito Federal. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007

MORAES, J. O.; THEÓPHILO, C. R. Evasão no ensino superior: estudo dos fatores causadores da evasão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES. 2006. Universidade de São Paulo (Org.), Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade 2006

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 2002.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MUNIAPAN, B. Perspectives and reflections on management education in Malaysia. **International Journal of Management in Education**, v. 2, n. 1, p. 77-87, 2008.

MURRAY, J.; MURRAY, R.; LANN, L. Growth strategies for U.S. colleges and universities. **Journal of Marketing for Higher Education**, v. 8, n. 1, p. 41-53, 1997.

MORITZ, G. O. HERLING, Luiz Henrique Debei; SOARES, Thiago Coelho; BACK, Rafael Bourdock. A inadimplência nas instituições de ensino superior: Um Estudo de Caso na Instituição XZX, 2011

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International journal of operations and production management**, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

NUNES, G T.; Abordagem do marketing de relacionamento no ensino superior: Um estudo exploratório. 2005. 149 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2005.

OLIVEIRA, J. F. Reforma da educação superior: mudanças na gestão e metamorfose das universidades públicas. In: PEREIRA, F. M. de A.; MULLER, M. L. R. **Educação na interface relação estado/sociedade**. Cuiabá: EDUFMT/Capes, 2006. v. 1, p. 11-21.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2009.

ORO, I. M. **Interação dos Sistemas de controle gerencial com a estratégia e o desempenho organizacional em empresa familiar**. 2015. Tese. (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração)–Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2015.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Análise da Relação entre a estrutura de capital e o lucro operacional nas diversas gerações de empresa familiar brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, p. 67-94, 01 mar. 2009.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382, 1999.

OTLEY, D.; FERREIRA, A. The Design and use of management control systems: An extended framework for analysis. **Management accounting research**, 2009.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho**: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos). 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

PADILHA, A. **Usabilidade na Web**: uma Proposta de Questionário para Avaliação do Grau de Satisfação de Usuários do Comércio Eletrônico. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências da Computação)–Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PARISI, C.; NOBRE, W. J. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica**. GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PERARDT, S. Gestão de controles internos baseado na modelo COSO ERM: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior Pública. In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011. Recife: UFPE, 2011.

PEREZ JUNIOR, J. F.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

PERROW, C. Industrial organization: theory and practice (Joan Woodward), Rewiew by: Charles Perrow. **American Sociological Review**, v. 32, n. 2, p. 313-315, 1967.

PINGLE, S.; NATASHAA, K. Performance management in institutes of higher education, through balanced scorecard. Ganpat University-Faculty of Management Studies. **Journal of Management and Research** (GFJMR), v. 2, p. 1-20, 2011.

PINEDA, J. O. C. **Entropia e Teoria da Informação: Os fundamentos Científicos da Era Digital**. 1. ed. São Paulo, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REZENDE, D. A. **Planejamento estratégico para organizações públicas e privadas: guia prático para elaboração do projeto de plano de negócios**. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

RODRIGUES, L. F. **Gestão da Inadimplência Educacional**. Cotia: Alabama, 2004.

RODRIGUEZ, A. Fatores de permanência e evasão de estudantes do ensino superior privado brasileiro – um estudo de caso. Caderno de administração. São Paulo v. 5, n. 1, 2011.

SANTOS, P. K. Abandono na Educação Superior: um estudo do tipo Estado do Conhecimento. Educação Por Escrito. Porto Alegre, v. 5, n. 2, p. 240-255, julho/dezembro, 2014.

SCHIMITT, R. E. A evasão na educação superior: uma compreensão ecológica do fenômeno como estratégia para a gestão da permanência estudantil. In: X Anped Sul - Reunião Científica da ANPED, 2014. Textos Completos. Florianópolis: UDESC, Outubro, 2014 p 1-21. Disponível em http://xanpedsul.faed.udesc.br/arq_pdf/690-0.pdf

SCHEFFEL, F. R.; CUNHA, A. S.; LIMA, M. A. Teoria da Contingência Estrutural: as mudanças estratégicas ocorridas de 2000 a 2010 em uma empresa do setor elétrico. **INTERFACE - Revista do centro de ciências sociais aplicadas**, Natal, v. 9, n. 1, p. 40-53, jan./jun. 2012.

SCHWARTMANN, J. Financiamento do Ensino Superior Particular. **Revista Estudos**, n. 27, ABMES, Brasília, DF, 2004. Disponível em: <www.abmes.org.br>. Acesso em: 25 de Novembro. 2016.

SILVA J, A. MUNIZ, R. M. A Regulamentação do ensino superior e os impactos na gestão universitária. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA DA AMÉRICA LATINA, 4., 2004, Florianópolis. Florianópolis: 2004.

SILVA, A. S.; FONSECA, A. C. P. D. Controle gerencial por meio do benchmarking: o caso de uma organização de ciência e tecnologia da marinha do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 2, p. 65-98, abr./jun. 2009.

SILVA, A S. da. Retenção ou evasão: a grande questão social das instituições de ensino superior. 2014. 119f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2014.

SIMONS, R. Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. **Harvard Business School Press**, Boston, MA, 1995.

SONNEBORN, M. J. **Desenvolvimento de um modelo de apoio à gestão para uma instituição de educação superior baseado em indicadores de desempenho**. 2004. 119f. Tese (Mestrado em Engenharia)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

SOUZA, C. C. M. SILVA, D.; MORETTI, S. L. A.; GARCIA, M. N.. Construção e Validação de Escala de Qualidade de Ensino e Serviços: Um Estudo com Alunos de Cursos de Graduação em Administração de Empresas. **REGE**, São Paulo, v. 21, n. 1, p. 65-82, jan./mar. 2014.

SOUZA, M. A. ; OTT, E. Controle gerencial em organizações particulares de ensino superior: Reflexões sobre o enfoque da gestão descentralizada e da controladoria. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 2003, Punta Del Este. Punta Del Este: Instituto Internacional de Costos, 2003.

SOUZA, S. A.; REINERT, J. N. Avaliação de um curso de ensino superior através da satisfação/insatisfação discente. **Avaliação**, Campinas; Sorocaba, v. 15, n. 1, p. 159-176, mar. 2010.

STRAUSS, A. L.; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. Tradução Luciane de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre, Artmed, 2008.

SCHWARTZMAN, J; SCHWARTZMAN, S. O ensino superior privado como setor econômico Rio de Janeiro: BNDES. 2002. Disponível em <http://biblioteca.planejamento.gov.br/biblioteca-tematica-1/textos/educacao-cultura/texto-98-2013-o-ensino-superior-privado-como-setor-economico.pdf> Acesso em: 22 fevereiro 2016.

TACHIZAWA, T.; ANDRADE, R. O. B. de. **Gestão de instituições de ensino**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1999.

TEIXEIRA, A. F.; SILVA, R. A. **Créditos de difícil recebimento: crédito, cobrança, inadimplência e os seus tratamentos contábeis**. Franca: Facef, 2001. p. 19-20.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action: Social Science Bases of Administrative Theory**. New York: McGraw Hill, 1967.

THOMPSON J, A.; STRICKLAND III, A. J. **Strategic Management: Concepts and Cases**. 13. ed. New York: McGraw-Hill Higher Education, 2003.

UMASHANKAR, V.; DUTTA, K. D. Balanced scorecards in managing higher education institutions: an Indian perspective. **International Journal of Educational Management**, v. 21, n. 1, p. 54-67, 2007.

VAN DER, M; KOOISTRA, J.; SCAPENS, R. W. The governance of lateral relations between and within organizations. **Management Accounting Research**, 19, n. 4, p. 365-384, 2008. Doi: 10.1016/j.mar.2008

VASCONCELOS, R; ALMEIDA, L. S.; MONTEIRO, S. O insucesso e abandono acadêmico na universidade: uma análise sobre os cursos de engenharia. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON ENGINEERING AND COMPUTER EDUCATION, 6., 2009, Buenos Aires. Conference... Buenos Aires, 2009. p. 457-461.

VILLAS BÔAS, R. **The Campus Experiência**: Marketing para instituições de ensino. São Paulo: Summus/Hoper, 2008.

VIEIRA, R.; MAJOR, M. J.; ROBALO, R. Investigação qualitativa em Contabilidade. In: MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. (Ed.). **Contabilidade e controlo de gestão**: teoria, metodologia e prática. Lisboa: Escolar Editora, 2009.

VIEIRA, D. B.; MIRANDA, G. J. O perfil da evasão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia: ingressantes entre 1994 a 2013. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., 2015. Anais.... Florianópolis-SC, 2015.

VELOSO, T. C. M. A. **A Evasão nos Cursos de Graduação da Universidade Federal de Mato Grosso, Campus Universitário de Cuiabá 1985/2 a 1995/2 – Um processo de Exclusão**. UFMT: Cuiabá. 2000. Dissertação (Mestrado em Educação)–Universidade Federal do Mato Grosso, Mato Grosso, 2000.

WALLACE, J. The Case for Students as Customers. **Quality Progress**, v. 32, n. 2, p. 47-51, 1999.

WALTER, S. A.; TONTINI, G.; DOMINGUES, M. J. C. S. Identificando oportunidades de melhoria em um curso superior através da análise da satisfação dos alunos. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005. **Anais...** Brasília. Brasília, DF, ENANPAD, 2005.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 757-788, 2007.

WOODWARD, J. **Industrial organization**: theory and practice. London: Oxford Unity Press, 1965.

WOODWARD, J. **Management and Technology**. London: H.M.S.O., 1958.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2007.

ZANIN, A. **Definição de Painel de Indicadores de desempenho para Instituições Comunitárias de Ensino Superior**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

Prezado Sr(a).

Esse questionário será utilizado como instrumento de coleta de dados, em uma pesquisa acadêmica para conclusão do curso de mestrado em administração. O referido estudo pretende avaliar o grau de importância quanto ao uso dos sistemas de controle de desempenho na gestão de instituições de ensino superior, por meio de uma abordagem de pacote de controle **sob a orientação da professora Dra. Ieda Margarete Oro**. Esta pesquisa será utilizada exclusivamente para elaboração da dissertação, os dados individuais das IES não serão divulgados. Depois da avaliação final da dissertação pela banca examinadora, enviarei sem qualquer custo, um resumo executivo das principais conclusões deste estudo. Pede-se que este questionário seja **preenchido pela pessoa que possui maior conhecimento** dentro da área de gestão administrativa-financeira da Instituição.

O tempo médio de resposta é de 10 a 15 minutos.

Para eventuais dúvidas:

maurogottardi@hotmail.com

Fone: 49 99974 2090

BLOCO 1 - Dados da Instituição de Ensino Superior e Perfil do respondente:

Dados da Instituição.

1 Ano de criação da IES: _____

2 Quantidade de cursos de graduação existentes na IES atualmente: _____

3 Quantidade de professores atuando nos cursos de graduação na IES: _____

4 Quantidade de alunos nos cursos de graduação da IES: _____

5 Qual é a categoria acadêmica da instituição?

Faculdade

Faculdade de Tecnologia

Instituto ou Escola Superior

Faculdade Integrada

Centro Universitário

Universidade

Outras (favor especificar) _____

Perfil do respondente.

6 Maior Titulação.

Graduação incompleta - Ensino Superior.

Graduação completa - Ensino Superior.

Pós-graduação incompleta - Especialização .

Pós-graduação completa - Especialização .

Mestrado incompleto.

Mestrado completo.

Doutorado incompleto.

Doutorado completo.

7 Em qual curso(s) de graduação tem formação. _____

8 Em qual curso de pós-graduação tem formação de maior relevância. _____

9 Cargo/Função na instituição. _____

10 Tempo de atuação na instituição _____ **anos.**

11 Tempo atuação na função _____ anos.

BLOCO 2

O questionário abaixo visa compreender a relação do sistema de controle gerencial de desempenho com a gestão de instituições de ensino superior.

Para cada questão atribua uma nota de 1 a 5 de acordo com o grau de concordância em relação a sua IES (use a escala de: 1 para discordo totalmente e 5 para concordo plenamente)

1 A questão a seguir, está relacionada a indicadores de desempenho na questão do ambiente de atuação da IES em relação à gestão.

Grau de concordância	1	2	3	4	5
A gestão as IES tem relação com:					
1.1 Participação de mercado (Market share).					
1.2 Serviços oferecidos aos alunos.					
1.3 Qualidade e variedade de cursos.					
1.4 Mensalidades de diversos preços.					

2 A sua IES se destaca de seus concorrentes com a atuação da gestão nas seguintes estratégias:

Grau de concordância	1	2	3	4	5
2.1 Ensino de graduação com qualidade superior.					
2.3 Investimento em marketing e propaganda.					
2.3 Oferecer cursos diferenciados da concorrência.					
2.4 Oferecer cursos com mensalidades abaixo da concorrência.					

3 A estrutura de gestão utilizada para tomada de decisão na IES tem relação com:

Grau de concordância	1	2	3	4	5
3.1 Cada setor da IES tem autonomia para tomar muitas decisões.					
3.2 As decisões são tomadas unicamente por gestores da alta gerência.					
3.3 A tomada de decisão é compartilhada entre a alta gerência e o setor.					
3.4 Não tem estabelecido uma ordem hierárquica para a tomada de decisão, onde que as decisões são tomadas pelo(s) gestor(s) que está mais próximo da situação de tomar a decisão.					

4 A tecnologia em sistemas de Informação utilizados para apoiar os processos de gestão da IES tem relação com:

Grau de concordância	1	2	3	4	5
4.1 ERP – Sistemas integrados de gestão.					
4.2 CRM - Gestão do relacionamento com o aluno.					
4.3 BI - Sistemas de inteligência de gestão na IES.					
4.4 O sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES, atende as necessidades dos gestores, em fornecer informações suficientes para tomar decisões.					
4.5 Os dados gerados pelo sistema de controles gerencial de desempenho são interpretados pelos gestores e discutidos em reuniões presenciais com os subordinados.					
4.6 O sistema de controle gerencial de desempenho utilizado na IES pelo gestor, contribui para uma maior lucratividade da IES.					

2 Indicadores não financeiros - Importância e Uso destes Indicadores de desempenho nas IES.	Não Existe	Grau de uso					Grau de Importância				
	0	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
2.1 Indicador semestral de trancamentos, desistências e cancelamentos de matrículas em relação ao número total de alunos matriculados.											
2.2 Indicador e controle dos motivos da evasão do aluno.											
2.3 Avaliação institucional semestral na percepção dos alunos com relação à qualidade do ensino, docência, atendimento e estrutura.											
2.4 Indicador da expectativa dos estudantes antes e após entrar no ensino superior.											
2.5 Controle do número de alunos matriculados x número de vagas oferecidas (capacidade instalada X utilizada).											
2.6 Comparativo do número de alunos por curso de sua IES x número de alunos nos mesmos cursos da IES concorrente.											
2.7 Indicadores de prospecção de alunos - Número de alunos concluintes do ensino médio da região de atuação.											
2.8 Indicadores de desenvolvimento econômico financeiro da população e do mercado de trabalho.											
3 As questões a seguir visam compreender a relação do sistema de controle gerencial de desempenho com o resultado financeiro e não financeiro											
3.1 Quanto ao desempenho econômico global de sua IES (lucro ou prejuízo), nos últimos 3 anos; que nível você atribui (assinale uma opção)	Péssimo	Ruim	Regular (nem bom, nem ruim)		Bom	Ótimo					
3.2 Quanto ao desempenho financeiro global de sua IES (geração de caixa), nos últimos 3 anos; que nível você atribui (assinale uma opção)	Péssimo	Ruim	Regular (nem bom, nem ruim)		Bom	Ótimo					
3.3 Quanto ao desempenho não financeiro global de sua IES (ensino, aluno, ambiente...), nos últimos 3 anos; que nível você atribui (assinale uma opção)	Péssimo	Ruim	Regular (nem bom, nem ruim)		Bom	Ótimo					

Agradeço sua atenção e colaboração.

Muito obrigado.