

**XV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU**

Desafios da Gestão Universitária no Século XXI

Mar del Plata – Argentina

2, 3 e 4 de dezembro de 2015

ISBN: 978-85-68618-01-1

**A PERCEÇÃO DOS GESTORES SOBRE A GERAÇÃO DE INDICADORES DA PERFORMANCE PELO SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS, SOB A ABORDAGEM CONTINGENCIAL: ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR****MARIA MARGARETE BACIN BRIZOLLA**

UNIJUI-UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RS

[marga.brizolla@unijui.edu.br](mailto:marga.brizolla@unijui.edu.br)**FRANCISCO CARLOS FERNANDES**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO, ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA,  
ECONOMIA E NEGÓCIOS[fernandes.francisco.0208@gmail.com](mailto:fernandes.francisco.0208@gmail.com)**PAULO ROBERTO DA CUNHA**

FURB- UNIVERSIDADE DE BLUMENAU

[pauloccsa@furb.br](mailto:pauloccsa@furb.br)**ROSELAINÉ FILIPIN**

UNIJUI-UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RS

roselaine.filipin

**ANELIA FRANCELI STEINBRENNER**

UNIJUI-UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RS

[anelia.s@unijui.edu.br](mailto:anelia.s@unijui.edu.br)**EUSELIA PAVEGLIO VIEIRA**

UNIJUI-UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RS

[euselias@unijui.edu.br](mailto:euselias@unijui.edu.br)**RESUMO**

O estudo teve como objetivo verificar como os gestores percebem a geração dos indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerencial considerando a abordagem contingencial em uma instituição de ensino superior. Foram abordados variáveis que descreveram o contexto corporativo: tamanho, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado e ainda, complementados por cinco variáveis que descrevem a percepção dos gestores sobre o SIG: tecnologia, participação, acompanhamento, integração da estratégia e sistema e ênfase na utilização. Para tanto utilizou-se da pesquisa descritiva, qualitativa e entrevista. Ao analisar as variáveis do contexto corporativo, o tamanho (universidade) e dinamismo do mercado estão diretamente relacionados ao uso do SIG e dos indicadores de mensuração de performance gerados por ele. Existe pouca descentralização na organização estudada, no entanto quanto à variável participação no mercado, a instituição opera em um mercado, com concorrentes expressivos, mas está bem posicionada no mercado. No que se refere a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais na organização, foi constatado que os entrevistados valorizavam o processo de discussão e definição de metas, e consideram

importante os indicadores de mensuração de performance, em contrapartida foram reportadas resistências por parte de alguns gestores no que concerne a confiabilidade dos indicadores gerados pelo SIG.

**Palavras chave:** Indicadores. SIG. Teoria Contingencial.

## INTRODUÇÃO

A organização universitária tem em sua essência uma estrutura e uma dinâmica operacional embasada na geração e difusão de informações e conhecimentos. A universidade está inserida no paradigma informacional, embora muitas vezes a serviço do modelo industrial de produção e de sociedade. Apesar destes fatos, percebe-se ainda a carência de estudos aplicados ao contexto universitário que permitam melhorar seus processos de gestão, no sentido de construir estratégias competitivas consistentes e adequadas às suas particularidades (KELM, 2003).

As instituições comunitária de ensino superior apresentam uma estrutura diferenciada em relação as instituições públicas e privadas, no processo de gestão necessitando ser competitiva no mercado e ao mesmo tempo atender os anseios da sociedade, uma vez que trata-se de uma instituição de ensino superior, de pesquisa e extensão sob a responsabilidade jurídica de uma fundação ou de uma associação de fins filantrópicos, confessional ou não, constituída e mantida por iniciativa e sob controle de uma comunidade especialmente definida (PAVIANI, 1985).

De acordo com Vieira (1999), as empresas podem desenvolver vantagens competitivas ao criar valor a partir da definição adequada de um sistema de informações gerenciais que permita criar e monitorar os indicadores de desempenho de maneira que seja difícil para os concorrentes imitarem. Apesar dos diversos tipos de sistemas de informações gerenciais utilizados pelas organizações, destaca-se que não há uma compreensão sistemática da razão ou do modo pelo qual os gestores fazem uso desses sistemas para dar conta de seus objetivos (KAPLAN; NORTON, 2004).

A construção de indicadores de desempenho é essencial na medição da performance organizacional, assim, cuidados na definição dos sistemas de informações gerenciais, os quais geram indicadores de desempenho que são complementares e contribuem para a gestão da organização (SALTERIO; WEBB, 2003). Kelm (2003) destaca que as informações e medidas de desempenho que permitem gerenciar a instituição visando melhorar os resultados são obtidas a partir de um sistema de informações gerenciais adequado às necessidades e especificidades de cada situação.

Para Frigo (2002), a mensuração do desempenho estará em consonância com a estratégia quando respeitadas algumas características durante esse processo. Tais características dizem respeito à definição da estratégia e do sistema de mensuração do desempenho; os indicadores devem mudar quando houver mudanças na estratégia; a estratégia e os indicadores de desempenho devem estar alinhados com as metas, buscando a maximização da criação de valor; é necessário que o uso de indicadores de desempenho ajude a sincronizar as atividades estratégicas, no intuito facilitar a percepção e a operacionalização das atividades; é essencial que a mensuração do desempenho estratégico reflita o desejo e a atuação dos gestores assegurando a viabilização das estratégias (BRANDÃO *et al.*, 2008).

Considerando a complexidade de gerenciar as instituições comunitárias de ensino superior, entende-se como importante a identificação dos obstáculos, no sentido de definir o sistema de informação que propicie resultados satisfatórios (KELM, 2003). Segundo Morgan e Strong (2003), existem várias razões para a evolução da avaliação do desempenho considerando um enfoque multidimensional. A partir das crescentes dificuldades para obter largas margens de lucro, o desempenho baseado em mercados é um importante direcionador

para o crescimento, valorizando variáveis externas à organização (LONDON; SMITHER, 2002).

Pesquisa baseada em contingência tem, uma longa tradição no estudo de sistemas de informações gerenciais. Considerando que a contingência aborda aspectos relacionados a identificação e escolha do sistema de informações gerenciais. Sob esse enfoque entende-se não haver um único melhor sistema a ser usado em todas as organizações, estes são adaptados de acordo com os fatores situacionais (DONALDSON; DAVIS,1991; MOLINARI; GUERREIRO, 2004). Pesquisadores tentaram explicar a eficácia desses sistemas, examinando os projetos que melhor se adequam à natureza do meio ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura, estratégia e cultura nacional (CHENHALL, 2003).

Partindo-se da teoria da contingência, tem-se o problema investigado: Como os gestores percebem a geração dos indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerencial considerando a abordagem contingencial em uma instituição de ensino superior? Neste sentido o objetivo desse trabalho foi verificar como os gestores percebem a geração dos indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerencial considerando a abordagem contingencial em uma instituição de ensino superior.

Este estudo justifica-se em razão da importância das instituições de ensino superior junto a sociedade e pela complexidade da gestão universitária principalmente quando se trata de uma universidade comunitária, que possui uma dinâmica de gestão autogerida. Logo a lógica competitiva, não pode perder a dimensão de mercado e os fatores necessários para o sucesso, mas contemplam preocupações que visam atender as demandas e características que a comunidade regional sinaliza, acrescentando algumas dificuldades, uma vez que as características das demandas da comunidade podem conflitar com o perfil competitivo que o mercado exige (KELM, 2003).

Nesse sentido este estudo difere-se dos demais por buscar preencher uma lacuna de estudos no que concerne ao enfoque ser uma instituições comunitária de ensino superior e propor a abordagem contingencial, a qual enfatiza a interação entre o sistema analisado e os aspectos organizacionais que permeiam as instituições para verificar a utilização do sistema de informações gerencial.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Sistemas de Informações Gerenciais e a Teoria da Contingência**

A abordagem contingencial aplicada aos sistemas de informações gerenciais baseia-se na premissa de que não há um único melhor modelo para ser usado de maneira efetiva a todas as organizações variando em conformidade com os fatores situacionais (DONALDSON; DAVIS,1991; MOLINARI; GUERREIRO, 2004). Chenhall (2003) destaca que a estrutura organizacional corresponde à forma que a empresa assume para integrar os recursos disponíveis atendendo as demandas dos gestores com vistas a melhorar a qualidades das informações geradas pelo sistema. Com o intuito de entender os fatores contingenciais na organização são apresentados e descritos cada um deles na sequência

Chenhall (2003) examinou questões relacionadas com a finalidade do sistema de gestão e questões relativas à teoria da contingência. Os resultados consideram que as ideias baseadas em contingência poderiam abranger conhecimentos de uma variedade de teorias para ajudar a compreender os sistemas de gestão dentro do contexto organizacional.

O trabalho de Broadbent e Laughlin (2009) propõe desenvolver um modelo conceitual de Sistemas de Gestão de Desempenho com base em Otley (1999) e Ferreira e Otley (2005, 2009) que compartilham interesses similares. É dada especial atenção à análise dos fatores subjacentes que influenciam a natureza dos Sistemas de Gestão de Desempenho, que Ferreira

e Otley (2005, 2009) tratam apenas de forma limitada no seu modelo. Os resultados levam ao desenvolvimento de um Sistema de Gestão de Desempenho alternativo guiado por fatores contextuais.

O ambiente é um fator contingencial externo à organização, representa atributos particulares como a competição de preço com concorrentes potenciais ou existentes e possíveis mudanças na disponibilidade de materiais, isto é a incerteza relacionada com a estrutura organizacional (BURNS; STALKER 1960; LAWRENCE; LORSCH, 1967; CHENHALL, 2003). A estrutura é um fator contingencial interno controlável pela empresa, refere-se ao grau de descentralização, onde um maior grau de descentralização diz respeito à estrutura orgânica e um menor grau gera estrutura mecânica (GORDON; NARAYAN, 1984; GUL; CHIA, 1994; SHARMA; 2002).

A estratégia é um fator interno definido por iniciativa da empresa, podendo ser readequado de acordo com as exigências contingências, influência nos controles, modelos de gestão da empresa (LEAL; SOARES; SOUZA, 2009). No uso de sistemas destaca-se a importância de avaliar a presença ou alterações na estrutura da tecnologia utilizada no processamento das rotinas e processos organizacionais (HYVONEN, 2007; ESPEJO, 2008). O fator contingencial tamanho foi estudada por Merchant (1984) e Hansen e Van der Stede (2004), os quais classificam o porte da empresa de acordo com o número de funcionários que trabalham em tempo integral na empresa. Espejo (2008) e utilizar o faturamento operacional bruto anual para definir o tamanho de acordo com BNDES (2007).

Para Chenhall (2003), as ligações entre os sistemas de informações gerenciais e metas organizacionais são bastante explícitas, representam a função primária dos sistemas de informações gerenciais é para medir o desempenho no sentido de alcançar os fins organizacionais desejados. Nesse sentido o sistema considera as múltiplas partes interessadas, as medidas de eficiência, eficácia e equidade, a captura de resultados financeiros e não-financeiros, fornece ligações verticais entre a estratégia e as operações e ligações horizontais em toda a cadeia de valor, fornecendo informações sobre a forma em que a organização se relaciona com seu ambiente externo e sua capacidade de adaptação.

Merchant (2006) afirma que é responsabilidade dos gestores, após estabelecer estratégias e fazer o planejamento, tomar medidas para assegurar que esses planos sejam implementados, o que envolve o gerenciamento das atividades para alcançar o almejado. Os sistemas de informações gerenciais objetivam prover as informações necessárias para os gestores estabelecerem as estratégias, elaborarem o planejamento e acompanharem a execução do que foi previsto, no sentido mensurar o desempenho organizacional (CHENHALL, 2003).

Enquanto isso, para Callado, Callado e Almeida (2007), a partir da missão organizacional, destaca que os sistemas de informações gerenciais objetivam a promoção da eficácia organizacional, seguido da viabilização da gestão econômica, além da promoção da integração das áreas de responsabilidade. Nesse sentido os indicadores de desempenho gerados pelos sistemas de informações gerenciais, ganham importância destacada na mensuração e avaliação dos resultados (OLSON; SLATER, 2002). Ainda, as medições revelam-se em ponto de partida para a qualificação da gestão organizacional, uma vez que permitem ao gestor identificar as metas da organização (FRIGO, 2002).

As empresas buscam, por meio da avaliação de desempenho, monitorar suas funções com o objetivo de verificar a repercussão de suas ações em relação aos clientes, com a necessidade de buscar formas que as diferem de seus concorrentes (ZAGO *et al.*, 2008). De acordo com Ferreira e Otley (2009) a medição de desempenho empresarial constitui em um instrumento para gestão das organizações, porque possibilita um monitoramento contínuo da informação. É como se fosse um guia que pode ajudar a mover a organização de onde ela está para onde ela deveria estar.

As medidas de desempenho fornecem um *feedback* gerencial que é utilizado para a tomada de decisão, facilitando a identificação do estágio atual e um entendimento para a evolução futura. Destaca-se ainda a existência de duas modalidades de medidas: as tangíveis e as intangíveis. As tangíveis são medidas diretas, como o total dos custos e o número de entregas. As intangíveis são indiretas, como atitudes, capacidades dos serviços, *goodwill* e reputação (KAPLAN; NORTON, 2004; YUEN, 2006).

Acredita-se que a construção de indicadores de desempenho de forma adequada está associada ao sucesso de um sistema de avaliação de desempenho organizacional. Nesse sentido, algumas características, e propriedades necessitam que sejam percebidas na construção desses indicadores, tais características dizem respeito aos indicadores desempenho, os quais devem respeitar os demais objetivos da organização, sendo importante o alinhamento entre estes os demais objetivos da organização permite ao gestor decidir acertadamente (MERCHANT, 2006).

Olson e Slater (2002) destacam três elementos fundamentais para os sistemas de informações, avaliação e controle: estabelecimento dos padrões de desempenho; a mensuração do desempenho frente aos padrões estabelecidos e a tomada de ações corretivas, caso os padrões não sejam alcançados. Um sistema de mensuração de desempenho deve ser compreensível, equilibrado, completo e refletir melhorias (SCHIMIDT; KIEMELE; BERDINE, 1999).

A construção de sistemas de apoio à gestão se dá pela análise da dinâmica organizacional na perspectiva de seus atores intervenientes, ou seja, são esses atores que darão sentido à informação e não somente seus atributos técnicos (KELM, 2003). Nessa concepção, o grau de incerteza pode assumir a forma contingencial (PETRI, 2005).

## **2.2 Variáveis do Estudo**

Os estudos sobre sistemas de informações gerenciais, baseados na abordagem contingencial, destacam que não existem sistemas aplicados com sucesso a qualquer organização (COVALESKI *et al*, 2003). A definição do sistema vai depender das circunstâncias ambientais e tecnológicas às quais as organizações estão expostas. Nesse sentido, a caracterização do sistema de informações gerenciais neste estudo utilizou fatores contingentes ou variáveis ambientais, denominadas variáveis do contexto corporativo, como usadas nas pesquisas, Bruns e Waterhouse (1975), Merchant (1981, 1984), Otley (1994 e 1999), Marginson (1999) e Chenhall (2003).

As variáveis de contexto corporativo utilizadas foram: (a) tamanho; (b) descentralização; (c) dinamismo do mercado; (d) posição e participação no mercado. As quais foram definidas a partir dos estudos de Merchant (1981 e 1984), Otley (1994 e 1999) e Chenhall (2003). O tamanho da instituição foi expresso de acordo com a classificação faculdade, centro universitário e universidade (Decreto n. 3.860/2001).

Para mensurar a centralização/descentralização, foram elaboradas 5 questões que objetivavam identificar a autonomia existente na instituição para tomada de decisão, de forma semelhante ao estudo de Merchant (1981) e Verhagem e Lavarda (2011). Ressalta-se que não se tratem das mesmas perguntas, dada às diferenças do setor de atuação da organização objeto de estudo o do escopo dos trabalhos. Ainda, o dinamismo de mercado está baseado na classificação de variáveis ambientais propostas por Chenhall (2003). Por fim, são observadas a posição no mercado, fundamentado no estudo de Merchant (1984) e a participação no mercado.

Para identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais, foram consideradas cinco variáveis: tecnologia do SIG, participação, acompanhamento, integração e ênfase.

A definição de tecnologia adotada neste trabalho esta embasada na pesquisa de Chenhall (2003), que define tecnologia como sendo a forma de realização dos processos de trabalho da instituição, incluindo *hardware*, materiais, processos, pessoas, *softwares* e conhecimento.

A variável tecnologia refere-se a identificação da metodologia adotada no planejamento e como a estrutura organizacional está refletida neste sistema, visando subsidiar à compreensão da utilização do sistema e a caracterização do *software* utilizado, identificando o nível de integração com os demais *softwares*.

A variável participação fundamenta-se no estudo de Otley (1994 e 1999) e Alegría (1996) e foi abordada sob três enfoques: participação dos gestores na definição das estratégias, participação na elaboração do planejamento e identificação das pessoas envolvidas com a fase de planejamento.

A variável acompanhamento refere-se ao utilizado por Merchant (1981), considerando seus participantes e a periodicidade de realização do acompanhamento. O ciclo de *feedback*, a forma de controle das variações no sistema, a identificação de suas causas e a proposição de medidas corretivas. Foi incluído o estudo sobre a integração entre a estratégia e o sistema de informação apresentada por Otley (1994 e 1999) e à ênfase dada ao sistema, usada por Merchant (1984), sendo consideradas duas ênfases: a projeção financeira, que caracteriza seu uso como instrumento de planejamento, voltado às decisões; e o controle de gestão, que caracteriza o uso como controle gerencial bem sucedido, que visa gerar indicadores de mensuração de performance.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Essa pesquisa visa enriquecer o entendimento sobre o uso do sistema de informações gerenciais na organização estudada. Entende-se que os sistemas de informações gerenciais utilizado pela gestão das organizações são amplamente influenciados pelo contexto organizacional. Foi utilizada a metodologia de estudo de caso, que possibilita uma compreensão em profundidade. O estudo de caso realizado foi efetuado seguindo-se as orientações metodológicas propostas por Yin (2001). Foi definida uma organização a ser estudada, em função da importância e do sistema de informações gerencial nela existente, e do fato de ser uma instituição importante na região de atuação, além da facilidade de acesso aos dados necessários para a realização da pesquisa.

Definiu-se o ambiente organizacional da instituição estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados o questionário e a entrevista não estruturada. O questionário refere-se a coleta de dados a partir de questões fechadas e a entrevista é feita por meio de uma conversa guiada, em que se obtiveram informações detalhadas úteis para a análise (RICHARDSON, 1999).

Na análise dos dados foram considerados aspectos da abordagem contingencial, com a divisão das variáveis estudadas em dois grupos: Variáveis do contexto corporativo; e Variáveis destinadas a identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais.

As variáveis de contexto corporativo observadas foram: (a) tamanho, de acordo com a classificação do Ministério da Educação; (b) descentralização, para identificar o nível de descentralização foram elaborados questões, com escala de 1(nunca delega) a 7 (sempre delega), as quais objetivavam identificar o nível de autonomia existente na organização para tomada de decisão. Ambas usadas no estudo de Merchant (1981); (c) dinamismo do mercado, derivou-se da classificação de variáveis ambientais propostas por Chenhall (2003), sendo considerado o fator contingencial ambiente procurou-se investigar se o ambiente no qual a empresa está inserida é muito estável, com mudanças lentas e previsíveis ou se é muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis. Para cada variável, os respondentes tiveram que atribuir

uma nota de 1 a 7, conforme a característica de dinamismo e previsão do ambiente em que a instituição está inserida. Sendo que 1, o ambiente da empresa é muito estável e 7 muito dinâmico; (d) posição e participação no mercado foram definidas a partir dos trabalhos de Merchant (1984).

Para identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais considerou as seguintes variáveis: (a) tecnologia: metodologia e estrutura organizacional, mudanças tecnológicas (CHENHALL, 2003) ocorridas entre 2009 e 2013 e características do *software* atual, para o fator contingencial tecnologia procurou-se saber, se a instituição não usa (nota 1) ou usa com grande intensidade (nota 7) algumas ferramentas e características tecnológicas; (b) participação: na definição de estratégias, no sistema de informações e características dos participantes (OTLEY, 1994; 1999); (c) acompanhamento do SIG: metodologia e *feedback*; (d) integração com as estratégias e os controles (MERCHANT, 1981). Nessa variável, também procurou-se entender o comportamento do fator contingencial estratégia na instituição, para tanto procurou-se saber o nível de prioridades estratégicas da empresa. Assim, na escala de 1 a 7, quanto mais próximo de 1, mostrava que a empresa não considera importantes as prioridades estratégicas mencionadas e 7 que considera muito importante; (e) ênfase dada ao SIG (MERCHANT, 1984).

Nesse sentido foram aplicados questionários e entrevistados 11 pessoas, diretamente envolvidas como o sistema de informação gerencial até mesmo com questões operacionais, assim como envolvidos com questões táticas e estratégicas. A coleta de dados com estes envolvidos foi efetuada da seguinte forma: primeiramente enviado o questionário com as questões fechadas por *e-mail* e agendada uma entrevista presencial que ocorreu na organização estudada, sendo intercalada com observações diretas dos respectivos ambientes de trabalho. Posteriormente ocorreram contatos telefônicos e trocas de e-mails, com objetivo de obtenção de informações complementares. Os dados relativos ao contexto corporativo e aos fatores contingenciais foram obtidos a partir da aplicação do questionário e nas entrevistas não estruturadas e em pesquisas documental junto à instituição, sendo feita sua triangulação, buscando-se maior confiabilidade.

Os entrevistados na organização foram: 11 pessoas envolvidas no sistema de informações gerenciais como a construção do orçamento, custos, setor financeiro e usuários dos indicadores não financeiros. A análise dos dados obtidos foi feita mediante transcrição das entrevistas, e confrontação dos resultados obtidos com as proposições teóricas também presentes na revisão bibliográfica.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A organização estudada atua há 50 anos no mercado refere-se a uma instituição de ensino superior comunitária do Rio Grande do Sul, a instituição possui 31 cursos de graduação, 13 cursos de especialização, 4 cursos de mestrado e 1 curso de doutorado. Sua receita bruta no ano de 2013, em que foi realizada a pesquisa, foi de aproximadamente R\$ 110 milhões. Esta instituição tem forte atuação no mercado onde está inserida e conta com aproximadamente 9.000 alunos. A instituição possui um sistema integrado de gestão desenvolvido sobre o banco de dados PHP/*Object Pascal*.

As variáveis utilizadas no estudo que deram origem ao instrumento de pesquisa, baseou-se na teoria da contingência e utilizou como principais referências os trabalhos de Merchant (1981 e 1984), Otley (1994 e 1999) e Verhagem e Lavarda (2011).

##### **4.1 Variáveis do contexto corporativo**

As variáveis do contexto corporativo consideradas nesse estudo foram: tamanho, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado. Quanto ao fator

contingencial tamanho da instituição foi observado que a instituição possui em torno de 9.000 alunos e a partir da classificação em faculdade, centro universitário ou universidade, sendo classificando-se com universidade (decreto n. 3.860/2001).

Para a variável descentralização foram elaboradas perguntas, com escala de 1 (nunca delega) a 7 (sempre delega) sobre a autonomia na implementação de projetos e atividades relacionadas ao planejamento financeiro e não financeiro e alocação de recursos, obtendo-se uma média de 3,40, o que indica uma baixa descentralização quando a delegação de decisões, pois está abaixo da média que é 3,50.

**Tabela 1 – Variável contingencial estrutura**

<b>Categoria Estrutura</b>	<b>Média</b>
Oferecimento de novos cursos	4,60
Contratação e demissão de pessoal	6,40
Seleção de investimentos relevantes	2,00
Alocação orçamentária	2,40
Decisões de preços	1,60
<b>Média Geral</b>	<b>3,40</b>

Fonte: Dados da pesquisa

O caso estudado não confirma a afirmativa do estudo de Merchant (1981) de que as organizações mais descentralizadas teriam uso mais formal e intenso dos controles. O que se percebe é que existe pouca descentralização na organização estudada, mas uso intenso e formal de controles.

A partir das respostas obtidas a respeito das decisões de oferecer novos cursos, contratação e demissão de pessoal, seleção e definição de investimentos relevantes, alocação de recursos e decisões de preços verificou-se que todas as decisões tinham de ser discutidas e passar por algum nível de aprovação, devendo-se evitar a realização de gastos não orçados. As decisões de cunho não financeiros sobre questões relacionadas a pesquisa, pós-graduação e educação continuada são tratadas com a equipe da vice-reitoria de pesquisa e extensão.

Para as decisões relacionadas a graduação são discutidas e resolvidas no âmbito da vice-reitoria de graduação. No que concerne as questões financeiras envolvendo estas pastas e demais setores da instituição são discutidas, planejadas e decididas na vice-reitoria financeira. Ressalta-se que decisões financeiras e não financeiras ocorrem sob a supervisão e aprovação final do conselho de gestão e do reitor.

Em 2013, surgem nos departamentos, sendo às câmaras de graduação, pesquisa e extensão ou financeira, depois pelo reitor e vice-reitor financeiro em parceria com a vice-reitoria de pesquisa e extensão ou de graduação quando for o caso, responsável pela avaliação dos projetos de investimento, posteriormente é discutido no conselho de gestão, para decisão final no conselho universitário.

Na ocorrência do gasto é feito o encaminhado pelo departamento a partir do sistema, devendo estar previsto em orçamento. Este fato alimenta o sistema com informações de desembolso o qual é feito pela tesouraria que organiza os documentos para a prestação de contas. Em relação à autonomia na realização de gastos não orçados é necessário pedir autorização, devendo tal decisão ser justificada e liberada pela controladoria. Uma prática comum é negociar a transferência entre contas (desde que do mesmo grupo), para evitar que houvesse consumo adicional de recursos globais. No caso de investimentos não previstos, sua aprovação depende do resultado econômico gerado à instituição quando solicitado e da urgência do projeto, sendo que estes investimentos obedecem às mesmas hierarquias de aprovação, sendo uma opção comum a troca de um projeto que já tinha sido incluído no orçamento por novo projeto.

Sobre o dinamismo de mercado consideraram 6 variáveis que permitiram investigar se o ambiente no qual a empresa está inserida é muito estável, com mudanças lentas e previsíveis ou se é muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis. Para cada variável, os respondentes atribuíram nota de 1 a 7, conforme a característica de dinamismo e previsão do ambiente em que a instituição está inserida. Sendo que 1, o ambiente da empresa é muito estável e 7 muito dinâmico.

O resultado da pesquisa mostrou que as médias das notas foram de 4,93. Apresentando maior dinamismo na variável preferências dos clientes do setor (6,33) e a variável com menor dinamismo constatada no estudo foi atualização dos preços (1,70). No entanto destaca-se que todas as variáveis ambientais consideradas no estudo apresentam média superior a 3,50, indicando que a instituição está inserida em um ambiente dinâmico.

**Tabela 2 – Variável contingencial ambiente**

<b>Categoria Ambiente</b>	<b>Média</b>
Atitudes da concorrência	6,11
Competição por mão-de-obra	4,78
Tecnologia aplicada ao processo de prestação de serviço	5,00
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	5,67
Preferências dos clientes do setor	6,33
Atualização de preços	1,70
<b>Media Geral</b>	<b>4,93</b>

Fonte: dados da pesquisa

Percebeu-se que tamanho e dinamismo do mercado estão diretamente relacionados ao uso do SIG e dos indicadores de mensuração de performance gerados por ele, assim como constatado por Merchant (1981).

Quanto a variável de posição e participação e participação no mercado, verifica-se a existência de outras 2 universidades na região e ainda mais seis faculdades. As outras duas universidades oferecem ao mercado praticamente as mesmas opções de cursos. As faculdades são concorrentes no máximo em 3 cursos. Contata-se que a instituição estudada apresenta uma participação no mercado acima de 50% em relação aos concorrentes no seu principal segmento.

#### **4.2 Variáveis para identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores**

Para identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais, considerou as seguintes variáveis: a) tecnologia: metodologia adotada no planejamento, a estrutura organizacional e os reflexos nos indicadores de performance e a caracterização do *software* atual, identificando o nível de sua integração com os demais *softwares*; b) participação: dos gestores na definição das estratégias, na elaboração do planejamento e identificação das pessoas envolvidas com o planejamento; c) acompanhamento do sistema de informação: metodologia e *feedback*; d) integração: estratégias e o sistema de informações gerenciais; e e) ênfase do sistema de informação gerencial: projeção financeira, que caracteriza seu uso como instrumento de planejamento, voltado às decisões; e controle de gestão, que caracteriza o uso como controle gerencial bem sucedido, que visa gerar indicadores de mensuração de performance.

Primeiramente foi abordada a variável tecnologia, que trata da forma pela qual os processos de trabalho da organização acontecem, o que inclui *hardware*, materiais, processos, pessoas, *softwares* e conhecimento. A metodologia adotada no planejamento do sistema de informações da instituição é feito a partir de cada sub sistema que alimenta o SIG. Os sub sistemas possuem gestores específicos, responsáveis pelo estabelecimento de suas metas.

Para o fator contingencial tecnologia procurou-se saber, se a instituição não usa (nota 1) ou usa com grande intensidade (nota 7) algumas ferramentas e características tecnológicas. O resultado da pesquisa mostrou conforme apresentado na tabela 2, que as médias das notas foram de 4,62.

Observou-se que o fator tecnologia apresenta destaque para a variável de tecnologia publicidade na internet por redes sociais (5,44) e a menor média ficou por conta das variáveis de tecnologia Troca de dados de forma eletrônica com médias de 3,78. Estes resultados apontam que os respondentes entendem que na instituição estudada a variável contingencial tecnologia está presente nas rotinas e processos da atividade institucional.

**Tabela 3 – Variável contingencial tecnologia**

<b>Categoria Tecnologia</b>	<b>Média</b>
Publicidade na Internet por redes sociais	5,44
CRM (gerenciamento da relação com o aluno)	4,44
Armazenamento de dados	3,89
Troca de dados de forma eletrônica	3,78
Sistema Integrado (ERP)	5,54
<b>Média Geral</b>	<b>4,62</b>

Fonte: dados da pesquisa

Estes resultados vão de encontro aos achados de Chenhall (2003), em que a tecnologia estava presente nas rotinas e processos das atividades das organizações.

Os gestores dos centros de custos envolvem-se no planejamento e definição das metas, trazendo propostas de redução de custos visando atender a meta proposta. O gestor de orçamento associa-se aos gestores de diferentes áreas de negócio, com o objetivo de avaliar as metas já estabelecidas e o alcance destas, assim no intuito de definir novas metas que permitam alcançar os objetivos maiores da instituição. Esta associação obedece à estrutura hierárquica da instituição.

A estrutura organizacional está refletida nos indicadores de performance a partir do organograma institucional que possui a seguinte estrutura hierárquica: conselho universitário, câmaras de graduação, pesquisa e extensão ou financeira, reitoria e vice-reitoria financeira em parceria com a vice-reitoria de pesquisa e extensão ou de graduação e conselho de gestão. Seu organograma hierarquizado está refletido na alimentação do sistema de informações gerenciais.

O sistema de informações gerenciais está dividido em controle orçamentário, recursos humanos, controle de custos, controle financeiro, contábil e qualidade. Identificou-se primeiramente a necessidade de criação de controles internos mais efetivos e integrados. Os primeiros esforços para a melhoria do sistema de informações gerenciais e as mudanças realizadas na área de controladoria, ocorreram no ano de 2009, onde foi organizada uma equipe especializada em controles de gestão com o objetivo de implantar um sistema informações gerenciais. O quadro 1 resume em cinco fases o processo de adoção do sistema de informações na instituição.

**Quadro 1 – Fases da adoção do sistema de informações gerenciais na instituição**

<b>Fases</b>	<b>Descrição</b>
1	No início do segundo semestre de 2009, foram realizados os primeiros esforços para melhoria do sistema de informações gerenciais.
2	O processo de organização de uma equipe especializada em controles de gestão e integração do sistema de informações iniciou-se no final do segundo semestre de 2009 e foi concluído no início do ano de 2010.
3	No final do primeiro semestre de 2010, houve a implantação do novo sistema de informações gerenciais.

4	Entre 2011 e 2013, houveram melhorias no sistema de informações gerenciais e adequações para melhor atender às necessidades de geração de indicadores de performance.
5	Para 2014, há um projeto de migração da plataforma de coleta e tratamento dos dados referentes ao sistema de custos e orçamento, que até o momento ainda esta em <i>Excel</i> . Após a migração, deverá ser utilizado o sistema de informações gerenciais, com a ferramenta ASTEN INDICADORES.

Fonte: Dados da pesquisa

A integração entre os subsistemas, de acordo com os dados coletados e conforme ilustrado no quadro 1, a projeção e especialmente o acompanhamento do sistema de informações gerenciais são feitos mediante uma integração parcial entre os sistemas. Além PHP/*Object Pascal* existe a ferramenta ASTEN INDICADORES que busca informações de vários subsistemas do SIE a partir de um sistema acessado por intranet planilhas em *Excel*, que auxiliam na projeção e acompanhamento dos indicadores de performance.

As mudanças no sistema de informações gerenciais estão fortemente relacionadas à necessidade de melhorar o acompanhamento dos resultados econômicos, financeiros e não financeiros. Deve ser ressaltado que a profissionalização da gestão deu origem à necessidade de integração e melhoria no sistema de informações gerenciais.

Com relação à variável participação dos gestores na definição das estratégias, percebe-se que os mesmos participam ativamente na definição e acompanhamento dos indicadores de mensuração de performance, a partir de discussões efetuadas para definir objetivos, indicadores estratégias e ações, constatou-se também a partir das entrevistas que os gestores compreendem o objetivo do sistema de informações em sua unidade de atuação.

Verifica-se que na organização estudada são realizadas reuniões para discussão sobre os indicadores de performance, com enfoque operacional, na qual todos os gestores participam na elaboração do planejamento. As principais diretrizes da instituição, as premissas para o próximo ano e as instruções para a definição de estratégias e ações são apresentadas, discutidas e definidas nessa reunião. Nesta perspectiva também ocorrem reuniões para definir indicadores para mensuração de performance na unidade de atuação de cada gestor, mostrando que os gestores e outros usuários das informações envolvem-se com o planejamento.

A partir das respostas obtidas identificam-se a ocorrência de discussões para definir indicadores não financeiros para a mensuração de performance, como o conceito do Ministério da Educação para a infraestrutura; quantidade de alunos oriundos de outras regiões (fora da abrangência natural da universidade); estrutura física e modernização do espaço em sala de aula; volume de publicação por professores entre outros. Ainda, na percepção da maioria dos entrevistados, os gestores se sentem bastante motivados, pois participam da definição de objetivos, metas, planejamento e acompanhamento dos indicadores gerados pelo sistema de informações, embora a reitoria, pela posição que ocupa esteja sempre a frente. Constata-se pelos relatos que o sistema de informações está gerando indicadores de mensuração de performance, no entanto constatou-se que alguns indicadores gerados pelo sistema de informações não estão sendo obtidos adequadamente, uma vez que não são totalmente confiáveis, principalmente indicadores não financeiros como número de alunos repesados, evasão, número de alunos por turma que são calculados manualmente.

Analisando a percepção dos gestores sobre a utilidade dos indicadores de mensuração de performance, são apontados como importantes os indicadores gerados pelo sistema de informações gerenciais, para fins de alinhamento estratégico uma vez que estes possibilitam a mensuração e o acompanhamento da performance institucional. No entanto, o sistema precisa ser melhorado e alimentado adequadamente.

A importância pode ser definida em duas palavras: alinhamento estratégico, os indicadores possibilitam avaliar se a instituição está alinhada estrategicamente e permite corrigir (entrevistado 1).

Os entrevistados apontaram que para as estratégias traduzidas em desempenho, primeiramente são definidos os grandes objetivos, a partir destes são definidas as estratégias para alcançá-los, as medidas de desempenho e como estas refletem a estratégia da organização, considerando que a partir do acompanhamento destes indicadores de modo a corrigir possíveis distorções, o desempenho de qualidade, econômico e financeiro da instituição pode ser melhorado.

São definidos os objetivos, analisando os fatores críticos, por exemplo, como aumentar a participação da educação continuada no faturamento, a partir disso são definidas estratégias para alcançar este objetivo, como aumentar a disponibilidade de cursos, adotando um posicionamento diferente da concorrência, a partir disso são definidos os indicadores para mensuração e as ações (entrevistado 1).

Quanto ao acompanhamento do sistema de informação gerencial, considerando seus participantes e a periodicidade de *feedback*, observando a forma de controle das mudanças no sistema, a identificação de suas causas e a proposição de medidas corretivas, deve ser ressaltado que um dos entrevistados apontou que em razão de alguns indicadores não serem confiáveis percebe-se que ainda há gestores que relutam em acreditar no processo de melhoria do sistema e sugerem a intensificação das correções e adequações, visando a credibilidade dos indicadores.

São definidas questões necessárias do sistema de informações para a coordenadoria de informática e está interage com a *software house* para providenciar o atendimento (entrevistado 1).

Destaca-se que o acompanhamento do sistema e dos indicadores gerados é feito mensalmente, onde as pessoas que discutem e definem as estratégias e projeções também são responsáveis pelo acompanhamento dos indicadores de performance. Este acompanhamento inclui reuniões com a participação de todos os gestores (desde os analistas até os vice-reitores e seus assessores). Nas reuniões mensais, semestrais, todos devem apresentar um comparativo entre o que foi estabelecido e o que foi realizado, com as justificativas sobre as variações e as ações corretivas propostas. O acompanhamento do sistema de informações é utilizado tanto como um mecanismo de *feedback* como um instrumento de avaliação de processos. Verifica-se que o monitoramento da execução das ações corretivas apresenta algumas falhas, podendo resultar em reincidência de problemas anteriormente detectados.

No fator contingencial estratégia procurou-se saber o nível de prioridades estratégicas da empresa. Assim, na escala de 1 a 7, quanto mais próximo de 1, mostrava que a empresa não considera importantes as prioridades estratégicas mencionadas e 5 que considera muito importante.

O resultado da pesquisa, na tabela 4, mostrou que no primeiro período as médias foram de 5,91. Percebeu-se que a empresa dá muita importância para a imagem da marca ser melhor do que a concorrência, apresentando uma média para este item de 6,78, a busca pela alta qualidade do serviço prestado ser muito maior que a concorrência aparece em segundo lugar com média de 6,44 e a variável estratégia considerada pelos respondentes de menor importância é ter um preço de venda muito menor que o da concorrência (3,78). Estes resultados indicam que a instituição objeto de estudo considera importante todas as variáveis contingências estratégias analisadas no estudo, considerando que estas apresentam média superior a 3,50.

**Tabela 4 – Variável contingencial estratégia**

<b>Categoria Estratégia</b>	<b>Média</b>
Buscar alta qualidade do serviço, muito maior que a concorrência	6,44
Oferecer suporte ao cliente do serviço	6,22
Desenvolver características únicas do serviço	6,22
A imagem da marca ser muito melhor do que a concorrência	6,78
Investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais que a concorrência	6,00
Ter um preço de venda muito menor que o da concorrência	3,78
<b>Média Geral</b>	<b>5,91</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A integração entre a estratégia e o sistema de informações gerencial, ocorre no processo de planejamento estratégico formalizado. Anualmente são realizadas discussões com o objetivo de definir os objetivos e as estratégias, buscando integração desta com o sistema de informações gerenciais. Ainda os entrevistados apontam que fazem uso de vários tipos de ferramentas de controles e os utilizam em conjunto, considerando que o sistema de informações está totalmente integrado. A atualização e divulgação dos resultados do uso de tais ferramentas são centralizadas na controladoria. A instituição faz uso do sistema de custeio direto/variável para análise dos custos diretos, ponto de equilíbrio e margem de contribuição e o orçamento anual ajustado. Os indicadores de desempenho, definidos em consonância com a metodologia do ciclo PDCA – planejar, fazer, verificar, agir (DEMING, 1986), são utilizados para monitorar o andamento das atividades e corrigir desvios ou anomalias (termo utilizado pelo entrevistado).

Estes achados também foram encontrados em estudos sobre o controle orçamentário. A segregação entre controle estratégico, gerencial e operacional é destacada por Otley (1994 e 1999) e Marginson (1999) ressaltando a necessidade de convergência das exigências e demandas das empresas contemporâneas, onde os gestores, que estão totalmente envolvidos com a operação da organização, podem contribuir com sua experiência e percepção sobre o negócio.

Os respondentes destacam que a utilização do SIG está vinculada a geração de indicadores que permite controlar e mensurar a performance organizacional, assim como o alcance das metas, mas também são como ponto de partida para o planejamento. Nesse sentido verifica-se que a ênfase do SIG é a projeção financeira, que caracteriza seu uso como instrumento de planejamento, voltada para as decisões.

Verhagem e Lavarda (2011) revelaram que os fatores contingenciais do ambiente, a tecnologia e, principalmente, o tamanho trouxeram inovações aos atributos do sistema orçamentários da organização.

## **CONCLUSÃO**

Mediante a análise das informações obtidas nas entrevistas foi possível identificar a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais na organização pesquisada. A identificação das mudanças tecnológicas ocorridas não se limitou à simples descrição de fatos ocorridos. Ao contrário, trouxe subsídios para uma melhor compreensão da utilização do sistema de informação na organização. Tal compreensão aumentou quando foram feitas comparações com os resultados empíricos extraídos da literatura.

Na análise da percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais na organização pesquisada, verifica-se que os gestores entrevistados valorizavam o processo de discussão e definição de metas, assim como percebem como importante no processo de gestão os indicadores de mensuração de performance, para fins de alinhamento estratégico, onde os objetivos e metas definidas

estão alinhados com as estratégias e assim com os indicadores. Foram reportadas resistências por parte de alguns gestores no que concerne a confiabilidade dos indicadores gerados pelo SIG.

Quanto às mudanças tecnológicas dessa organização percebe-se a priorização de uma metodologia capaz de atender suas necessidades, sendo que apenas em 2009 os esforços se voltaram para a adoção de um sistema de controle de gestão mais sofisticado. Este fato justifica-se em parte pelo número expressivo de variáveis a serem manipuladas pelos gestores dessa instituição. A infraestrutura do sistema de informações mostrou-se como condição necessária para o aprimoramento metodológico dos processos.

O acompanhamento dos indicadores gerados pelo SIG esteve direcionado à adoção de medidas corretivas por meio de ciclos de *feedback*. A importância de tornar o sistema de informações gerenciais ativo e útil na organização, voltado à análise de processos, proporcionando ciclos completos de *feedback* foi enfatizada.

A participação dos gestores da média e alta gerência na definição das estratégias é bastante importante e percebe-se este envolvimento na organização estudada. Ao analisar as variáveis do contexto corporativo, percebeu-se que tamanho e dinamismo do mercado estão diretamente relacionados ao uso do SIG e dos indicadores de mensuração de performance gerados por ele. Percebe-se a partir dos resultados que a organização objeto de estudo é pouco descentralizada e diversificada.

Quanto à variável participação no mercado a instituição opera em um mercado dinâmico, com concorrentes expressivos e apresenta uma participação no mercado de acima de 50% no seu principal segmento. Uma das limitações desse estudo refere-se à impossibilidade de abranger uma grande variedade de situações, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada no estudo de um caso. A abordagem contingencial traz vários aspectos a serem estudados para melhor compreender a utilização do SIG e a percepção dos gestores sobre a geração de indicadores de mensuração de performance pelo sistema de informações gerenciais. Ao definir quais variáveis estudar, algumas foram desconsideradas, dentre elas, a cultura organizacional, sua inclusão poderia, no entanto, ter enriquecido a interpretação dos resultados.

As comparações com outros resultados empíricos são prejudicadas pela falta de outras pesquisas empíricas atuais, realizadas em profundidade em instituições de ensino superior com gestão comunitária.

Para finalizar, seguem como sugestões para trabalhos futuros a utilização das variáveis adotadas neste estudo, em um estudo com mais instituições de ensino superior, para que sejam avaliadas as diferenças entre as instituições que possuem ambientes externos semelhantes.

## REFERÊNCIAS

ALEGRÍA, A. I. Z. **La función de control a través de los presupuestos: aplicación a la empresa multinacional**. Madrid: ICAC, p. 339, 1996.

BRANDÃO, H. P.; ZIMMER, M. V.; PEREIRA, C. G.; MARQUES, F.; COSTA, H. V.; CARBONE, P. P.; ALMANDA, V. F. de. Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o *balanced scorecard* e a avaliação 360 graus. **Revista de Administração Pública – RAP – RIO DE JANEIRO** n. 42 (5) p. 875-98, SET/OUT, 2008.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Performance management systems: A conceptual model. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 283-295, 2009.

BRUNS JR, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure, **Journal of Accounting Research**. Autumn, p. 177-203, 1975.

BURNS, T.; STALKER, G. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961

CALLADO, A. L. C; CALLADO, Na. A. C; ALMEIDA, M. A. Análise dos indicadores e ações de organizações agroindustriais segundo as perspectivas do *balanced scorecard*. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.3, n.3, p.38-53, set./dez, 2007.

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.

COVALESKI, M.; EVANS, J. H. III; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 2003.

DEMING, W. E. **Out of the Crisis: Quality, Productivity and Competitive Position**. Cambridge University Press, 1986.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo..

FEREIRA, A; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**. n. 20, p. 263–282, 2009.

FRIGO, M. L. Strategy-focused performance measures. **Strategic Finance**, v. 84, n. 3, p. 10-15, Sept. 2002.

Gordon, L. A. & Narayanan, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, 9, 33-47.1984

GUL, F. A.; CHIA, Y. M. Os efeitos dos sistemas de contabilidade de gestão, incerteza ambiental percebida e descentralização sobre o desempenho gerencial: um teste de três vias interação. **Contabilidade, Organização e Sociedade**, v 19 n 4, p.413-426,1994

HANSEN, S. C.; VAN DER S., W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HYVÖNEN, R. et al. The likely impact of elevated [CO<sub>2</sub>], nitrogen deposition, increased temperature and management on carbon sequestration in temperate and boreal forest ecosystems: a literature review. **New Phytologist**, v. 173, n. 3, p. 463-480, 2007.

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

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The strategy map: guide to aligning intangible assets. **Strategy & Leadership**, v. 32, n. 5, p. 10, 2004.

KELM, M. L. **Indicadores de performance em instituições universitárias autogeridas – uma contribuição à gestão por resultados**. 2003. 398f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 2003.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W.; GARRISON, J. S. **Organization and environment: Managing differentiation and integration**. Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967.

LEAL, E. A.; SOARES, M. A.; SOUSA, Edileusa Godoi. Perspectivas dos formandos do curso de Ciências Contábeis e as exigências do mercado de trabalho. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 147-160, 2009.

LONDON, M.; SMITHER, J.W. Feedback orientation, feedback culture, and the longitudinal performance management process. **Human Resource Management Review**, n.12, p. 81-100, 2002.

MARGINSON, D. E. W. Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 3, p. 203-230, 1999.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

MERCHANT, K. A. Influences on Departmental Budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organization and Society**, v. 9, n. 3, p. 291-308, 1984.

MERCHANT, K. A. Measuring general managers' performances: Market, accounting and combination-of-measures systems. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, v.19, n.6, p.893-917, Nov./Dec. 2006.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 45, p. 35-51, 2004.

MORGAN, R. E.; STRONG, C. A. Business performance and dimensions of strategic orientation. **Journal of Business Research**, v. 56, p. 163-176, 2003.

OLSON, E. M.; SLATER, S. F. The balanced scorecard, competitive strategy and performance. **Business Horizons**, v. 45, n. 3, p. 11-17, May/June 2002.

OTLEY, D. T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n.3-4, p. 289-299, 1994.

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

PAVIANI, A. **A metrópole terciária**. In: PAVIANI, A. (org.). Brasília, ideologia e realidade. Espaço urbano em questão. São Paulo, Projeto, 1985

PETRI, S. M. **Modelo para apoiar a avaliação das abordagens de gestão de desempenho e sugerir aperfeiçoamentos: sob a ótica construtivista**. 2005. 236f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, 2005.

REGINATO, L. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas**. 2010. 369 p.. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SALTERIO, S.; WEBB, A. The balanced scorecard. **CA Magazine**, v. 136, n. 6, p. 39, ago. 2003.

SCHIMIDT, S. R.; KIEMELE, M. J.; BERDINE, R. J. Knowledge-based management. Colorado Springs: Air Academy. **Press & Associates**, LLC, p. 195, 1999.

SHARMA, D. S. The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 101- 130, 2002.

SILVA, A. C. da; GONCALVES, R. C. de M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. V. 5, N. 1, p. 163-184, 2008.

VERHAGEM, J. A.; LAVARDA, C. E. F. Inovações no processo orçamentário a luz da abordagem contingencial em uma empresa de grande porte do sul do Brasil. In: V CONGRESSO ANPCONT, 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: Anpcont, 2011.

VIEIRA, M.M., OLIVEIRA, L.M., **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**, São Paulo: Atlas, 1999

YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 205 p, 2001.

YUEN; S. M. **Performance measurement and management of third party logistics: an organizational theory approach**. Thesis (Doctoral of Philosophy) - Hong Kong Baptist University, 2006.

ZAGO, C. A.; ABREU, L. F.; GRZEBIELUCKAS, C.; BORNIA, A.C. Modelo de avaliação de desempenho logístico com base no Balanced Scorecard (BSC): proposta para uma pequena empresa. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 2, n. 1, p. 19-37, 2008.