



## XIX COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA

*Universidade e Desenvolvimento Sustentável: desempenho acadêmico e os desafios da sociedade contemporânea*

Florianópolis | Santa Catarina | Brasil  
25, 26 e 27 de novembro de 2019  
ISBN: 978-85-68618-07-3



### **USO DAS ALAVANCAS DE CONTROLE DE SIMONS NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR COM O *PERFORMANCE MANAGEMENT AND CONTROL***

**Margarete De Fátima Marcon**

Pontifícia Universidade Católica do Paraná UDC - Medianeira

[mestradomargarth@gmail.com](mailto:mestradomargarth@gmail.com)

**Claudio Marcos Metzner**

Pontifícia Universidade Católica do Paraná UNIOESTE

[claudio.metzner@hotmail.com](mailto:claudio.metzner@hotmail.com)

**Jackson Mateus Porfirio**

Pontifícia Universidade Católica do Paraná UNIVEL

[jm.porfirio@hotmail.com](mailto:jm.porfirio@hotmail.com)

#### **RESUMO**

Este estudo objetiva averiguar a estrutura e o funcionamento dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), proposto por Simons (1995), para avaliação de desempenho em Instituição de Ensino Superior (IES). Dentre os objetivos específicos, destacam-se: a) identificar a correlação entre crença, sistemas de limites, sistemas de controle diagnósticos e interativos, segundo o modelo de Simons (1995); b) verificar a relação entre alavancas de controle de Simons (1995) e *Performance Management and Control*; das IES públicas e privadas; c) Apresentar um comparativo entre as IES em estudo no que diz respeito as quatro alavancas propostas por Simons (1995). Para captar a estrutura e funcionamento dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) das IES's utilizou-se o instrumento de pesquisa proposto por Simons (1995) e proposta por Damke, Silva e Walter (2011). Um questionário foi aplicado à 34 gestores de três IES's, do Oeste do Paraná. Na análise dos dados utilizaram-se as técnicas de estatística descritiva, correlação e tabulação cruzada. Os resultados demonstram que existem diferenças significativas entre o uso dos sistemas entre as IES, e o sistema Interativo é o que mais apresenta discordância dos gestores quanto à sua aplicação. Conclui-se, que os sistemas de desempenho devem ser reavaliados na IES pública.

**Palavras chave:** avaliação de desempenho, sistemas de controle gerencial, *performance management and control*, instituições de ensino superior.

## 1. INTRODUÇÃO

A metodologia proposta por Simons (1995) atende ao propósito de crescimento empresarial ao gerar uma motivação a partir do compartilhamento de informações e do aprendizado organizacional, em que utiliza os sistemas de crença, sistemas de limites, sistemas de controle diagnósticos e interativos, como um controle estratégico para auxiliar nas práticas organizacionais ao longo do tempo e no alcance dos objetivos.

Os sistemas de controle de gestão podem ser utilizados de maneiras diferentes em decorrência das estratégias organizacionais, tendo em vista o estágio de desenvolvimento da empresa. Lester, Parnell e Carraher (2003, p. 339) destacam que “o conhecimento da posição atual de uma organização ou estágio de desenvolvimento podem ajudar os gestores de topo a compreender as relações entre o ciclo de vida organizacional, estratégia competitiva e desempenho”.

O controle gerencial pode apresentar diferentes níveis de formalização, espontaneidade, ênfase financeira, variando em cada organização pela configuração do sistema adotado, que dependerá das características pessoais de seus administradores, das características da organização e das características do contexto social e organizacional.

Nesse sentido, controles gerenciais podem ser utilizados de diferentes formas nas organizações. As quatro alavancas de controle, segundo Nisiyama e Oyadomari (2012, p. 106), “possibilitam melhor entendimento da aplicação dos controles gerenciais”. Conforme o modelo de alavancas de controle de Simons (1995), os sistemas de crenças são utilizados para inspirar e direcionar a busca de oportunidades.

Pesquisas encontradas na literatura nas bases de dados *Scopus*, *Emerald* e *Web of Science*, sobre o uso das alavancas de controle de Simons (1995), apresentam um *GAP* teórico, no que se refere à gestão das Instituições de Ensino Superior (IES), tema proposto por este estudo.

Do ponto de vista teórico, a contribuição desta pesquisa pauta-se na utilização do sistema de controle proposto por Simons (1995), em Instituições de Ensino Superior, justificada pelas afirmações do autor, quando assevera a relevância do modelo e da sua aplicação em diversas formas nas organizações. Considerando-se que as instituições de ensino são organizações que necessitam de planejamento, organização e controle, pelos seus dirigentes, será de grande valia todo conhecimento apresentado neste estudo.

A questão que emerge, a partir da teoria e que norteia esta pesquisa é: Como as alavancas de controle de Simons (1995) são utilizadas na gestão das Instituições de Ensino Superior? Sendo assim, o estudo objetiva averiguar a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial proposto por Simons (1995) para avaliação de desempenho em Instituição de Ensino Superior.

Dentre os objetivos específicos, destacam-se: a) identificar a correlação entre crença, sistemas de limites, sistemas de controle diagnósticos e interativos, segundo o modelo de Simons (1995); b) verificar a relação entre alavancas de controle de Simons (1995) e *Performance Management end Control* das IES públicas e privadas; c) Apresentar um comparativo entre as IES em estudo, no que diz respeito as quatro alavancas propostas por Simons (1995). Utilizou-se o instrumento de pesquisa, um questionário para mensuração do controle estratégico, adaptado de Simons (1995 e proposto por Damke, Silva e Walter (2011).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No referencial teórico deste estudo, é apresentada uma abordagem conceitual de controles, assim como os tipos existentes. Na sequência são descritas as alavancas de controle de Simons (1995) e por fim a relação entre os sistemas de controle e *Performance Management end Control*, a fim de contribuir para o alcance do objetivo do estudo, que

consiste em verificar como as alavancas de controle de Simons (1995) são utilizadas na gestão das IES.

## 2.1 CONCEITO E TIPOS DE CONTROLE

Controle é o “conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória e alcançar seus objetivos” (Atkinson et al, 2000, p.581). Tannenbaum (1968) compreende o controle como o processo pelo qual o comportamento de pessoas e coisas é circunscrito aos objetivos das organizações. Oliveira (1999) destaca que o controle pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos. Neste contexto o sistema de controle para Kloot (1997) e Fisher (1995), objetiva definir condições que impulsionem as organizações a atingir objetivos e obter resultados.

Anthony (1965, p.17) definiu o controle gerencial em seu trabalho seminal como “o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados efetivamente e eficientemente para o alcance dos objetivos organizacionais”.

A partir das definições apresentadas por Anthony (1990), Tannenbaum (1968), Oliveira (1999), Kloot (1997) e Fisher (1995), existem evidências, de que o Sistema de Controle Gerencial (SCG) é um processo que os gestores usam para influenciar a performance e o comportamento das pessoas da organização, de forma a assegurar que a estratégia seja posta em prática e alcance seus objetivos, eficientemente e eficazmente, ou mesmo possa superá-los.

De acordo com a literatura estudada e apontada por Mosimann e Fisch (1999), Catelli et al (2001) e Welsch (1973) o controle pode ser dividido em três tipos: controle estratégico, tático ou gerencial e operacional.

O controle estratégico consiste na verificação das relações da empresa com o ambiente, asseguram Mosimann e Fisch (1999), assim como comparar as diretrizes estratégicas e as decisões, essas geram ameaças e oportunidades à empresa, oportunizando o gestor na elaboração das estratégias.

O controle tático ou gerencial para Catelli et al (2001) é um instrumento que visa acompanhar e verificar os níveis de unidades. Tem a função de avaliar gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas qualitativas e quantitativas.

Já o controle tático ou gerencial é um instrumento de verificação e acompanhamento de medições mais gerais em nível de unidade, afirmam Catelli et al (2001). Para o autor supracitado constitui-se de um conjunto de indicadores e metas que permite verificar se os objetivos estão sendo atingidos.

O controle operacional, de acordo com Welsch (1973, p.17), “pode ser definido como sendo a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos”.

Na sequência, será detalhado com mais propriedade o controle estratégico com foco nas alavancas de controles propostas por Simons (1995), objetivo central deste estudo.

## 2.2 CONTROLE DE GESTÃO – ALAVANCAS DE CONTROLE DE SIMONS (1995)

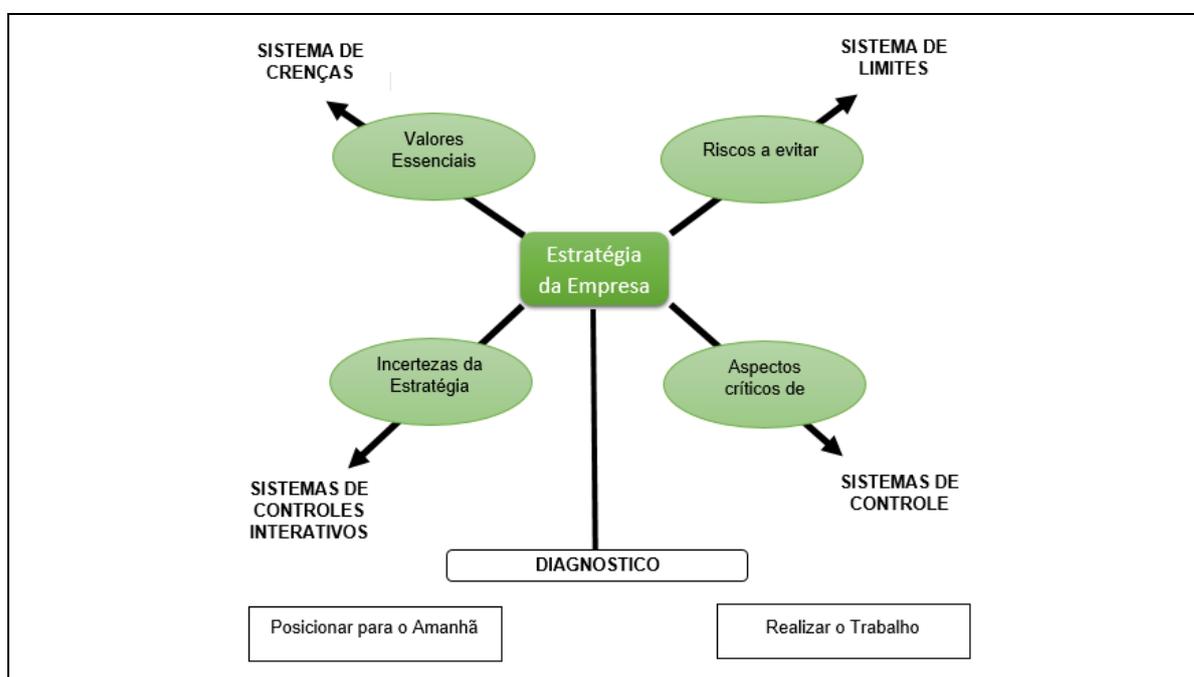
Os controles de gestão para Cunningham (1992) envolvem duas categorias principais: a primeira envolve controles de resultados, inclui monitoramento de indicadores, controles administrativos e controles de ação. A segunda categoria envolve controles

comportamentais ou sociais, como valores e normas, habilidades de atitudes do pessoal selecionado, projeto e alocação de trabalho e a observação de comportamento de pessoal.

Otley (1999) corrobora ao afirmar que pode-se considerar como sistemas de controle estratégico o *Balanced Scorecard*, o Orçamento, o *EVA (Economic Value Added)*, o Gerenciamento pelas Diretrizes Akao (1997) e as Alavancas de Controle de Simons (1995). Este último sistema será usado como base para a investigação, conforme a Figura 1.

Para Simons (1995), uma estrutura específica de quatro alavancas, proporciona o controle estratégico das organizações, e a forma como os gestores utilizam esses sistemas, é fundamental à empresa. Por meio de diversos estudos de casos, o autor supracitado desenvolveu o modelo de alavancas de controle, que consiste em quatro tipos de controle (crenças, limites, diagnóstico e interativo) conforme a Figura 1.

Figura 1 - Alavancas para o Controle Estratégico



Fonte: Adaptado de Simons (1995).

De acordo com Simons (1995) sistemas de crenças são sistemas formais, criados e comunicados por documentos formais, como crenças, afirmações de missão, e afirmações do objetivo. Pode se consistir em declarações da missão, visão, valores centrais, credos e propósitos, entre outros. Esses documentos estimulam e guiam a busca de oportunidades pelos colaboradores, o que decorre do reforço de seu comprometimento, afirma Diehl (2005).

Já os sistemas de limites, são os sistemas formais para estabelecer limites explícitos e regras que devem ser respeitadas. São criados por códigos de conduta de negócios, sistemas de planejamento estratégicos, e diretivas operacionais fornecidas a gerentes de negócios. A análise de riscos a ser evitados influenciam o desenho de sistemas divisionais. Kaplan e Norton (2001) descrevem que, além de difundir o grande propósito da organização, os gestores devem divulgar os comportamentos e atitudes aceitáveis e inaceitáveis para execução da missão.

No que tange os sistemas de controle diagnósticos, para Simons (1995) são sistemas de *feedback* formais usados para controlar resultados organizacionais e desvios corretos de padrões pré-ajustados da realização. Henri (2006) assegura que por meio do uso de controles

de diagnóstico é possível analisar os fatores que permitem que as estratégias pretendidas sejam alcançadas. Simons (1995) ressalta ainda que uma das premissas básicas dos controles diagnósticos é que as saídas do processo sejam mensuradas.

Os sistemas de controle interativos também são sistemas formais regularmente e pessoalmente implicam-se nas atividades de decisão de subordinados, aponta Simons (1995). Qualquer sistema de controle diagnóstico pode ser feito interativo continuando a atenção de gerência superior frequente e interesse. De acordo com o autor supracitado o objetivo de fazer um sistema de controle interativo é focar a atenção e o diálogo de força e a aprendizagem em todas as partes da organização. Tais sistemas atuam como catalisadores do questionamento e do debate contínuos a respeito dos dados, pressupostos e planos subjacentes que induzem o aprendizado e a melhoria (KAPLAN; NORTON, 2001).

Frente à revisão da literatura sobre o modelo de alavancas de controle de Simons (1995), pode-se considerar que em uma organização, cada alavanca de controle pode ser utilizada de diferentes maneiras, seja especificamente na forma de controlar suas atividades ou no equilíbrio das tensões dinâmicas. Depende de como a organização gerencia seus negócios, para atingir seus objetivos.

No Quadro 1, são apresentadas as características das categorias de controle estratégico formais, utilizadas pelos novos gerentes, no processo de implementação da estratégia.

Quadro 1 - Categorias de sistemas de controle estratégicos

<b>Categorias</b>	<b>Sistema de crenças</b>	<b>Sistema de limites</b>	<b>Sistema de Diagnóstico</b>	<b>Sistema Interativo</b>
<b>Natureza do Sistema</b>	Conjunto de crenças compartilhadas que definem os valores fundamentais, propósitos e direções.	Declaração formal de limites e regras que devem ser respeitadas	Sistema de <i>feedback</i> utilizados para acompanhar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação aos padrões de desempenho	Sistemas de controle que os gestores utilizam regularmente para envolver os subordinados em atividades de decisão
<b>Propósito</b>	Proporcionar dinamismo e orientação para os comportamentos em busca de oportunidade	Permitir criatividade individual dentro de limites determinado de liberdade	Proporcionar motivação, recursos e informações importantes, para garantir que estratégias organizacionais sejam alcançadas	Focar a atenção organizacional nas incertezas estratégicas e, assim, provocar, o aparecimento de novas iniciativas estratégicas
<b>Variáveis chave</b>	Valores fundamentais	Riscos a serem evitados	Variáveis críticas de desempenho	Incertezas estratégicas
<b>Exemplos</b>	Declarações de Visão e Missão,	Regras claras, limites e	Resultado de planos e	Garantir que o sistema é uma

	Credos e Propósitos (diretrizes gerais)	prescrições, acerca de códigos de conduta, sistema de planejamento estratégico e sistema de orçamento de capital	orçamentos, sistemas de metas e objetivos, sistemas de monitoração e sistemas de vigilância de receitas	<p>importante e recorrente agenda para discutir com subordinados.</p> <p>Garantir que o sistema foque toda a organização.</p> <p>Promover a participação em reuniões face a face com os subordinados.</p> <p>Promover mudanças e debates contínuos, por meio de suposições e planos de ação.</p>
--	---	--	---	--

Fonte: Adaptado de Simons (1994) por Damke, Silva e Walter (2011).

No Quadro 1, observa-se a proposta de Simons (1995) adaptada por Damke, Silva e Walter (2011), as quatro alavancas de controle, assim como indicadores para esses sistemas de controles, que, no entanto, necessitam ser estruturados e operacionalizados.

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG), designados na literatura inglesa de *Management Control Systems (MCS)*, devem obter e utilizar a informação, com o intuito de auxiliar a coordenação das decisões de planejamento e controle organizacional, com vistas à melhoria das decisões coletivas dentro da organização, afirmam Horngren, Foster e Datar (2000). No SCG considera-se que os controles se caracterizam pelo uso na gestão empresarial, contemplando a mensuração de desempenho e o sistema de recompensas pelo alcance de níveis preestabelecidos (Otley, 1999).

### 2.3 RELAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS DE CONTROLE E *PERFORMANCE MANAGEMENT AND CONTROL*

Simons (1995, p. 28) afirma que “as quatro alavancas são balanceadas para gerenciar as tensões dinâmicas entre: (i) oportunidades ilimitadas e atenção limitada; (ii) estratégia definida e emergente e; (iii) autointeresse e necessidade de contribuir”. Assim, a estrutura demonstra a interdependência dos sistemas de controle, o que permite inferir que a ênfase em um determinado sistema pode ser relacionada aos sistemas restantes.

Uma das características importantes que sistemas de controle estratégico deve possuir, de acordo com Gomes e Amat (2002), é à questão de como estes sistemas se adequarão às condições do ambiente e, como consequência, à estratégia da empresa.

Segundo Kruis, Speklé e Widener (2016), vários estudos serão necessários para proporcionar uma compreensão conclusiva do equilíbrio das alavancas de controle.

Uma vez verificadas as alavancas de controle, mister se faz ressaltar a importância da vinculação deste estudo, em relação às Instituições de Ensino Superior(IES) e sua performance empresarial.

O sistema educacional, principalmente as IES, remonta a longos períodos de evolução e consiste em um dos pilares da base da sociedade. É através das Instituições e do ensino, principalmente em relação às universidades que jovens se tornarão profissionais, das mais diversas áreas do conhecimento.

Dentro desta ótica, é nítido que a educação é imprescindível para o desenvolvimento da sociedade, por meio da produção, transferência e aplicação do conhecimento (MEYER JUNIOR, 2014).

Esta arte de transmitir conhecimento é indelével e necessita de profunda dedicação e estudo em seu aspecto organizacional. Ou seja, estas instituições de ensino são aglutinadoras do saber produzida pela humanidade (SENFF e SCAGLIONE, 2013).

No entanto, quando se comenta o aspecto organizacional das instituições de ensino e, principalmente, das faculdades, não é possível que se compare a qualquer outra empresa. Tanto é assim, que muitos autores consideram que as universidades não são uma empresa, nem tampouco uma entidade governamental, mas trata-se de uma organização *sui generis* (MEYER JUNIOR, 2014).

A partir desta concepção, mister se faz estudar as novas teorias desenvolvidas para tentar entender e regular as instituições de ensino dentro do seu universo particular, a fim de dar um tratamento adequado ao seu modo de existir.

Desta maneira, as instituições de ensino, dentro do papel social narrado, precisam ser estudadas, aplicando-se o as Alavancas de Controle de Simons, na sua gestão, através do *Performance Management end Control*, haja vista que sistemas de controle de gestão são considerados importantes porque eles permitem que as organizações acompanhem a execução de suas práticas (BROADBENT, GALLOP E LAUGHLIN, 2010).

O mesmo autor afirma, que significativamente, sistemas de controle de gestão trabalham dentro das organizações, mas operam no contexto interno e externo da organização, uma situação que sugere conexão inerente, que pode influenciar a sua concepção e implementação (BROADBENT, GALLOP E LAUGHLIN, 2010).

O grande desafio é a aplicação destas alavancas de controles nas instituições de ensino, haja vista que as IES, devem ser vistas como organizações que se enquadram dentro de uma complexidade, como se fossem um grande quebra-cabeças, com uma infinidade de peças, onde cada uma tem o seu devido lugar (AGOSTINHO, 2003).

Em razão disso, ao se aplicar uma variedade de métodos de estudo, no exame das práticas e de sua racionalidade, se estará aumentando a compreensão das inúmeras dimensões da complexidade organizacional e de suas implicações, para a prática da administração (MEYER JUNIOR, 2014).

Sistemas, nas Universidades, tem sido reformatados para refletir a mesma lógica de maior responsabilidade, estilos de gestão do setor privado e um foco sobre as medidas de desempenho. Universidades, portanto, são também organizações que enfrentam desafios de controle e gerenciamento de desempenho de gestão, relacionados com o nexos social/organizacional, bem como suas próprias características intraorganizacional (BROADBENT, GALLOP E LAUGHLIN, 2010).

Ainda, o mesmo autor afirma, que outro aspecto do desenvolvimento dos sistemas de controle de gestão no contexto de Universidades, que tem sido destacada, é a individualização do controle. Chave para o gerenciamento de desempenho é a necessidade de influenciar o comportamento dos indivíduos (BROADBENT, GALLOP E LAUGHLIN, 2010).

Portanto, é nítido que a eficácia de gestão tornou-se o elemento mais importante na nova educação superior (ROBERTSON, 1993).

### 3. METODOLOGIA

A pesquisa foi construída na égide de dados primários obtidos por meio de questionário para mensuração do controle estratégico, de Simons (1995) e proposto por Damke, Silva e Walter (2011), composto por 36 questões e distribuídas entre os quatro sistemas de alavancas, com uma escala de *Likert*, de 1 a 7, sendo 1 para discordo totalmente e 7 para concordo totalmente, estes foram aplicados a 34 gestores, que ocupam, os cargos de diretor e coordenação dos cursos de graduação, de três instituições públicas e privadas, localizadas no Oeste do Paraná. Duas IES são privadas e uma Instituição de Ensino é pública.

Para o desenvolvimento deste estudo foram necessários dois passos: primeiro utilizou-se de pesquisa bibliográfica nas bases de dados *Scopus*, *Emerald* e *Web of Science*, sobre uso das alavancas de controle de Simons (1995). Em seguida, adaptou-se o questionário proposto por Damke, Silva e Walter (2011) para as instituições de ensino superior.

Para as análises dos dados, utilizamos o software, *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*, através da estatística descritiva, fazendo-se a média, mediana e o desvio padrão, de todos os dados, em seguida, para verificar a normalidade ou não dos dados, foram aplicados os testes de *Kolmogorov-Smirnov*, e para identificar a correlação entre os sistemas de crença, limites, diagnósticos e interativos, segundo o modelo de Simons (1995), aplicou-se a Correlação de *Spiermann*. Já para apresentar um comparativo entre as IES em estudo no que diz respeito as quatro alavancas propostas por Simons (1995) aplicou-se a tabulação cruzada de informações.

### 4. RESULTADOS

Após a aplicação dos dados no sistema *SPSS*, utilizando-se das estatísticas descritivas, conforme observa-se na Tabela 1, verifica-se que o total de respondentes foi de 34, nas três IES, sendo que a média em cada alavanca, foi de 5, ou seja, os gestores, em média, entre todas as IES, concordam parcialmente, com as afirmações nos sistemas de crenças, limites, diagnóstico e interativo.

Tabela 1 Estatísticas Descritivas

Dados		M2Crenca	M2Limit	M2Diagnos	M2Inter
N	Válido	34	34	34	34
	Ausente	0	0	0	0
Média		5,12	5,18	5,06	5,18
Mediana		6,00	6,00	6,00	5,50
Modelo padrão		1,838	1,604	1,722	1,604

Variância	3,380	2,574	2,966	2,574
Assimetria	-1,272	-1,007	-1,004	-0,960
Erro de assimetria padrão	0,403	0,403	0,403	0,403
Kurtosis	0,418	0,291	0,035	0,334
Erro de Curtose padrão	0,788	0,788	0,788	0,788
Mínimo	1	1	1	1
Máximo	7	7	7	7

Fonte: Os autores

Na Tabela 2, foram apresentados os testes de normalidade de *Kolmogorov-Smirnov Z*, que apresentam resultados para uma distribuição não normal, e, portanto sugere-se a utilização de testes não paramétricos para a pesquisa.

Tabela 2 Testes de Normalidade

Dados		M2Crenca	M2Limit	M2Diagnos	M2Inter
Normal Parameters	Média	5,12	5,18	5,06	5,18
	Desvio padrão	1,838	1,604	1,722	1,604
Most Extreme Differences	Absoluto	0,331	0,255	0,296	0,221
	Positive	0,169	0,128	0,145	0,128
	Negative	-0,331	-0,255	-0,296	-0,221
<i>Kolmogorov - Smirnov Z</i>		1,933	1,487	1,725	1,288
Sig. Assint. (2 caudas)		0,001	0,024	0,005	0,072

Fonte: Os autores

Para comprovar a questão da não normalidade dos dados, na apresentação da Tabela 2, verifica-se o *sig* abaixo de 0,05, para o sistema de crenças, limites e diagnóstico.

Em seguida, na Tabela 3, elaboraram-se as correlações não paramétricas, para verificar o quanto um sistema depende do outro, utilizando a Correlação de *Spiermann*, indicada para distribuição não normais.

Tabela 3 Correlações Não paramétricas

Sistemas	Dados	M2Crença	M2Limit	M2Diagnos	M2Inter
M2Crenca	Correlações de coeficiente	1,000	0,560**	0,723**	0,703**
	Sig. (2 extremidades)	.	0,001	0,000	0,000
M2Limit	Correlações de coeficiente	0,560**	1,000	0,654**	0,610**

	Sig. (2 extremidades)	0,001	.	0,000	0,000
<b>M2Diagnos</b>	Correlações de coeficiente	0,723**	0,654**	1,000	0,795**
	Sig. (2 extremidades)	0,000	0,000	.	0,000
<b>M2Inter</b>	Correlações de coeficiente	0,703**	0,610**	0,795**	1,000
	Sig. (2 extremidades)	0,000	0,000	0,000	.

Fonte: Os autores

Desta forma, analisando os resultados, pode-se inferir que o sistema de crenças das três IES, são mais fortemente correlacionados com os sistemas diagnóstico e interativo, em 0,723 e 0,703, enquanto que, o sistema diagnóstico e o sistema interativo se correlacionam positivamente, em 0,795, ou seja, estas correlações positivas e fortes, demonstram que nestas IES, estas alavancas andam juntas e na mesma direção, no sentido da mensuração da estratégia.

Para sabermos quais as respostas de cada IES de acordo com os sistemas, fez-se as tabulações cruzadas, de acordo com a Tabela 4. Sendo assim, percebe-se que na IES - A, 75% dos respondentes, concordam com as questões relacionadas ao sistema de crenças, ser bem utilizado.

Tabela 4 Tabulação Cruzada no Sistema de Crenças – M2Crença

<b>IES – A (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>Total</b>
Contagem	0	0	0	0	1	9	2	12
% dentro de IES	0%	0%	0%	0%	8,3%	75%	16,7%	100%
% dentro de M2Crença	0%	0%	0%	0%	25%	52,9%	40%	35,3%
Resíduos	-1,1	-,7	-,7	-,4	-,4	3,0	0,2	
<b>IES – B (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>Total</b>
Contagem	0	0	0	0	2	5	3	10
% dentro de IES	0%	0%	0%	0%	20%	50%	30%	100%
% dentro de M2Crença	0%	0%	0%	0%	50%	29,4%	60%	29,4%
Resíduos	-,9	-,6	-,6	-,3	,8	,0	1,5	
<b>IES –C (pública)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>Total</b>
Contagem	3	2	2	1	1	3	0	12
% dentro de IES	25%	16,7%	16,7%	8,3%	8,3%	25%	0%	100%
% dentro de M2Crença	100%	100%	100%	100%	25%	17,6%	0%	35,3%
Resíduos	1,9	1,3	1,3	0,6	-0,4	-3,0	-1,8	

<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>Total</b>
Contagem	3	2	2	1	4	17	5	34
% dentro de IES	8,8%	5,9%	5,9%	2,9%	11,8%	50%	14,7%	100%
% dentro de M2Crenca	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Os autores

Na IES-B, 60% dos gestores, consideram que o sistema de crenças é muito bem utilizado, concordando com as afirmações e na IES - C, destaca-se que em torno de 65% dos gestores discordam quanto ao uso eficiente dos sistema de crenças.

Quando abordamos o Sistema de Limites, observa-se na Tabela 5, que na IES - A, existe uma similaridade de respostas, concordando parcialmente e concordando, em 33%, e 16%, com as afirmações.

Tabela 5 Tabulação Cruzada no Sistema de Limites – M2Limit

<b>IES – A (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	0	1	1	4	4	2	12
% dentro de IES	0%	0%	8,3%	8,3%	33,3%	33,3%	16,7%	100%
% dentro de M2Limit	0%	0%	33,3%	33,3%	66,7%	30,8%	33,3%	35,3%
Resíduos	- 0,4	- 0,7	- 0,1	- 0,1	1,9	- 0,6	- 0,1	
<b>IES – B (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	0	0	0	1	6	3	10
% dentro de IES	0%	0%	0%	0%	10%	60%	30%	100%
% dentro de M2Limit	0%	0%	0%	0%	16,7%	46,2%	50%	29,4%
Resíduos	- 0,3	- 0,6	- 0,9	- 0,9	- 0,8	2,2	1,2	
<b>IES – C (pública)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	1	2	2	2	1	3	1	12
% dentro de IES	8,3%	16,7%	16,7%	16,7%	8,3%	25%	8,3%	100%
% dentro de M2Limit	100%	100%	66,7%	66,7%	16,7%	23,1%	16,7%	35,3%
Resíduos	0,6	1,3	0,9	0,9	-1,1	-1,6	-1,1	
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	1	2	3	3	6	13	6	34
% dentro de IES	2,9%	5,9%	8,8%	8,8%	17,6%	38,2%	17,6%	100%

% dentro de M2Limit	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
---------------------	------	------	------	------	------	------	------	------

Fonte: Os autores

Na IES-B este percentual de concordância sobe para 50% e na IES-C, Universidade pública, de apenas 23%. Esses resultados, demonstram a forma como cada IES abordam, as questões relacionadas ao tema limites, e principalmente como os gestores o percebem.

Tabela 6 Tabulação Cruzada no Sistema de Diagnóstico

<b>IES – A (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	0	0	2	1	6	3	12
% dentro de IES	0%	0%	0%	16,7%	8,3%	50%	25%	100%
% dentro de M2Diagnos	0%	0%	0%	100%	25%	40%	60%	35,3%
Resíduos	- 0,7	- 0,4	- 1,8	1,3	- 0,4	0,7	1,2	
<b>IES – B (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	0	0	0	1	7	2	10
% dentro de IES	0%	0%	0%	0%	10%	70%	20%	100%
% dentro de M2Diagnos	0%	0%	0%	0%	25%	46,7%	40%	29,4%
Resíduos	- 0,6	- 0,3	-1,5	- 0,6	- 0,2	2,6	0,5	
<b>IES – C (pública)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	2	1	5	0	2	2	0	12
% dentro de IES	16,7%	8,3%	41,7%	0,0%	16,7%	16,7%	0,0%	100,0%
% dentro de M2Diagnos	100,0 %	100,0 %	100,0 %	0,0%	50,0%	13,3%	0,0%	35,3%
Resíduos	1,3	,6	3,2	-,7	,6	-3,3	-1,8	
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	2	1	5	2	4	15	5	34
% dentro de IES	5,9%	2,9%	14,7%	5,9%	11,8%	44,1%	14,7%	100%
% dentro de M2Diagnos	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Os autores

Quando comparamos o sistema diagnóstico entre as IES, que preocupa-se em medir os resultados, acompanhá-los, definindo objetivos, conforme as estratégias da IES, percebemos que na IES-A, apenas 16% não concordam e 75% estão de acordo, na IES-B, há um índice de 100% de concordância e na IES-C 68% das respostas, foram de não concordo, discordo parcialmente e discordo totalmente.

Percebe-se que na Faculdades particulares existe uma maior concordância quanto ao uso do sistema de diagnóstico, enquanto que na Universidade Pública, o índice de discordância, por parte dos gestores, é maior.

Na Tabela 7, iremos demonstrar que, a partir das respostas, que traz uma análise sobre o envolvimento do colaboradores na tomada de decisões, na IES-A, percebeu-se um índice em torno de 17% de discordâncias e 83% de concordâncias com a forma de utilização deste sistema.

Na IES-B, não houveram discordâncias, sendo 100% dos gestores, de acordo ao sistema de interação utilizado pela IES, na IES-C, se somarmos os índices de 1 a 4, o grau dos que discordam do uso dos sistema interativo chegam aos 50%, sobre a participação dos funcionários nas decisões estratégicas.

Tabela 7 Tabulação Cruzada Sistema Interativo

<b>IES – A (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	1	1	0	4	2	4	12
% dentro de IES	0%	8,3%	8,3%	0%	33,3%	16,7%	33,3%	100%
% dentro de M2Inter	0%	50%	33,3%	0%	44,4%	20%	57,1%	35,3%
Resíduos	- 0,4	0,3	- 0,1	- 0,7	0,8	-1,5	1,5	
<b>IES – B (privada)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	0	0	0	0	1	6	3	10
% dentro de IES	0%	0%	0%	0%	10%	60%	30%	100%
% dentro de M2Inter	0%	0%	0%	0%	11,1%	60%	42,9%	29,4%
Resíduos	- 0,3	- 0,6	- 0,9	- 0,6	-1,6	3,1	0,9	
<b>IES – C (pública)</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	1	1	2	2	4	2	0	12
% dentro de IES	8,3%	8,3%	16,7%	16,7%	33,3%	16,7%	0%	100%
% dentro de M2Inter	100%	50%	66,7%	100%	44,4%	20%	0%	35,3%
Resíduos	0,6	0,3	0,9	1,3	0,8	-1,5	-2,5	
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>TOTAL</b>
Contagem	1	2	3	2	9	10	7	34
% dentro de IES	2,9%	5,9%	8,8%	5,9%	26,5%	29,4%	20,6%	100%
% dentro de M2Inter	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Os autores

Ou seja, na IES-B, o grau de concordância, é bem superior às demais IES, enquanto que na IES-C e na IES-A, 44% dos gestores, concordam parcialmente, com este sistema Interativo.

Ou seja, percebe-se, que nestas IES, a metade dos gestores que participaram da pesquisa, apontam problemas quanto à participação dos colaboradores nas decisões estratégicas das IES.

## 5. CONCLUSÃO

Com o objetivo de averiguar a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial (SCG), proposto por Simons (1995) para avaliação de desempenho em Instituições de Ensino Superior, podemos concluir que após as análises, o sistema de Crenças, é o que tem maior equilíbrio de concordância entre as três IES, pois a maioria dos gestores concordam, que as IES possuem Missão e Visão divulgadas a todos e que estas são claras e os valores são compartilhados, na busca de orientações sobre comportamentos e atingimento da estratégia.

Quando comparamos os sistemas dentro das IES, percebemos uma forte correlação entre os sistemas interativo e diagnóstico, entre as IES, demonstrando que existe uma preocupação dos gestores das IES quanto à necessidade de ter objetivos e metas claras, avaliações de desempenho individuais, bem como, envolver os funcionários nas decisões sobre as estratégias das IES.

Na comparação entre as IES particulares e públicas, notamos que em todos os sistemas, os gestores discordam mais do uso adequado dos sistemas, do que nas particulares, como verificado no sistema diagnóstico da Universidade pública, quase 70% dos gestores, responderam que discordam totalmente, discordam ou discordam parcialmente, da forma como a IES monitora seus resultados, divulga seus objetivos e metas, faz e executa seu planejamento, avalia e negocia as metas com os funcionários.

## REFERÊNCIAS

AGOSTINHO, Marcia Cristina Esteves. **Administração complexa**: revendo as bases científicas da administração. ERA eletrônica, volume 02, número 01, jan-jun de 2003.

AKAO, Yoji. **Desdobramento das Diretrizes para o Sucesso do TQM**. Porto Alegre: Bookman, 1997.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BROADBENT, Jane; GALLOP, Carolyn; LAUGHLIN, Richard. Analysing societal regulatory control systems with specific reference to higher education in England. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 23 Iss 4 pp. 506 – 53, 2010.

CATELLI, Armando, et al. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª.Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CUNNINGHAM, G. M. Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol.5, No.2, pp. 85-102, 1992.

DAMKE, Elói Júnior; SILVA, Eduardo Damião da; WALTER, Silvana Anita. Sistemas de Controle e Alinhamento Estratégico: proposição de indicadores. **R. eletr. strat. neg.**, Florianópolis, v.4, n.1, p. 65-87, jan./jun. 2011. Disponível em: <<http://portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/EeN/index>>. Acesso em: 17 de Jun. De 2017.

DIEHL, Carlos, A. **Gestão Estratégica de Custos**: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. XII Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis: ABC, 2005

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorisation by level of complexity, **Journal of Accounting Literature**, 14, 24-53, 1995.

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

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S.. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC. 2000.

KAPLAN, R.S.; NORTON. **Organização Orientada para a Estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KLOOT, L. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. **Management Accounting Research**, 7, 47-73, 1997.

LESTER, D. L; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. Organizational life cycle: A five stage empirical scale. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p.339–354, 2003.

MEYER JUNIOR, Victor. **A prática da administração universitária: contribuições para a teoria**. Universidade em Debate. Jan/dez de 2014.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**. 2ª.Ed.São Paulo: Atlas, 1999.

ROBERTSON, David. Establishing strategic direction in higher education institutions. **Public Money & Management**, 13:3, 45-51, 1993.

OLIVEIRA, D.P.R. **Excelência na administração estratégica**. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, Vol.10, pp363-382, 1999.

SENFF, Carlos Otávio. SCAGLIONE. Vera Lucia Telles. **A gestão de instituições de educação superior sob a ótica da teoria da complexidade**. XIII Colóquio de Gestão Universitaria em Américas. 2013.

SIMONS, R. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: **Harvard Business Press**, 1995.

TANNENBAUM, A. S. **Control in organizations**. New York: McGraw-Hill, 1968.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1973.