

O USO DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL PELO ALTO ESCALÃO DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PRIVADA NA IMPLEMENTAÇÃO DAS ESTRATÉGIAS

*Cristian Baú dal Magro
Mara Jaqueline Santore Utzig
Carlos Eduardo Facin Lavarda
Universidade Regional de Blumenau/SC - FURB*

RESUMO:

A utilização do Sistema de Controle Gerencial (SCG) torna-se essencial para o desenvolvimento do planejamento estratégico e tem sido tratado como um tema recorrente na literatura. Assim, o objetivo do presente estudo é identificar a utilização do SCG pela alta administração de uma instituição de ensino superior na implementação de estratégia. O estudo caracteriza-se quanto aos objetivos como exploratório, com a abordagem do problema de cunho qualitativo, realizada por meio de um estudo de caso. Os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram à observação direta, análise documental, questionário e entrevista estruturada. Os resultados apontam que o sistema de contabilidade fornece base fundamental para as decisões em ações de nível estratégico e operacional. O fator cultural, os valores e as percepções dos gestores influenciam na tomada de decisões de nível estratégico e operacional. O planejamento estratégico é elaborado de forma abrangente, mas o gestor de cada campus é o responsável por estabelecer suas próprias metas e objetivos com base nos instrumentos gerenciais. Os gestores utilizam com maior intensidade as informações de indicadores financeiros do que as advindas de indicadores não financeiros. O sistema de contabilidade gerencial fornece embasamento informacional para as decisões que envolvem alocação de recursos e avaliação de desempenho. Por fim, conclui-se que o planejamento é elaborado de forma interativa e participativa com envolvimento e engajamento dos diversos setores.

PALAVRAS-CHAVE: Teoria do Alto Escalão; Sistemas de Controle Gerencial; Implementação de Estratégias; Avaliação de Desempenho; Instituição de Ensino Superior.

ABSTRACT

Use of Management Control System (MCS) is essential for the development of strategic planning and has been treated as a theme recurring in the literature. The objective of this study is to identify the use the SGC by the senior management of an institution of higher learning in the implementation strategy. The study is characterized as the objectives as exploratory, with approach to the problem of a qualitative nature, performed through a case study. The instruments used for data collection were direct observation, analysis documentary, questionnaire and structured interview. The results show that the system Accounting provides the fundamental basis for decisions on level actions strategic and operational. The cultural factor, the values and perceptions of managers influence the decision making of strategic and operational level. The planning strategy is developed comprehensively, but the manager of each campus is responsible for setting their own goals and objectives based on existing management. Managers use the information with greater intensity indicators financial than arising from non-financial indicators. The system Managerial accounting provides informational basis for decisions involve resource allocation and performance assessment. Finally, it is concluded that the planning is developed interactively and participatory involvement and involvement of the various sectors.

KEY WORDS: Upper Echelon Theory; Management Control Systems; Implementation Strategies; Performance Evaluation; Higher Education Institution.

1. INTRODUÇÃO

As organizações, constituídas para atenderem determinados objetivos, propósitos e expectativas, vêm enfrentado diversos e diferentes desafios para conquistar e manter vantagem competitiva em um mercado caracterizado por incertezas, concorrência acirrada e turbulências que podem dificultar a realização de suas estratégias (BROWN; EISENHARDT, 2005).

Desta forma, o controle gerencial é um instrumento que ajuda a minimizar as incertezas e assegurar o alcance dos objetivos organizacionais. É um dos elementos integrantes do processo de gestão das organizações e contribui para a implementação de estratégias por meio de diferentes sistemas de informações (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005; MINTZBERG et al., 2006).

A utilização de um sistema de controle gerencial (SCG) torna-se essencial para o desenvolvimento de uma estrutura adequada ao planejamento organizacional, fornecendo aos gestores, informações que conduzam a organização ao alcance de seus objetivos estratégicos (OTLEY, 1994; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; BEUREN; RENGEL 2011). Contudo, Aguiar e Frezatti (2007) observam que é necessário identificar a estrutura mais apropriada para o SCG. Para isso, é preciso analisar o relacionamento do SCG com o desempenho organizacional, considerando o efeito de variáveis contingentes como o ambiente, a tecnologia e as estratégias.

A relação entre o SCG e a estratégia organizacional tem sido um tema recorrente na literatura. Estudos evidenciam que o desempenho organizacional é resultado da combinação entre o modelo de gestão, as estratégias, as estruturas e os sistemas de controle interno Mintzberg (1990); Burgelman (1991); Langfield-Smith (1997); Marginson (2002); Gerdin e Greve (2004). Os estudos analisaram os ajustes entre sistemas de controle gerencial e a formulação de estratégias, destacando a importância de compreender como os gestores utilizam o SCG na execução das estratégias organizacionais. Abernethy e Brownell (1999) complementam mencionando que a forma como a alta administração faz uso do SCG reflete o estilo de gestão.

Diante deste contexto, a presente pesquisa está fundamentada na teoria do alto escalão de Hambrick e Mason (1984) os quais afirmam que os resultados organizacionais, escolhas estratégicas e os níveis de desempenho são parcialmente previstos por características do estilo de gestão da alta administração. De acordo com Chaganti e Sambharya (1987) toda organização é o espelho dos seus gestores de topo, ou seja, as decisões tomadas pelas organizações podem ser explicadas em parte, pelo perfil da sua equipe de elite.

Com base na teoria do alto escalão, Naranjo-Gil e Hartmann (2007) examinaram as relações entre a composição da alta administração, o uso do SCG, e a implementação de estratégias. O estudo concluiu que a implementação de estratégias não é antecedente, mas é uma consequência do sistema de controle gerencial e que a composição da alta administração é um antecedente do SCG.

Neste sentido, considerando a relação entre a composição da alta administração com a utilização de sistemas de controle gerencial e implementação de estratégias abordada em pesquisas anteriores, busca-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: Como a alta administração de uma instituição de ensino superior comunitária utiliza o sistema de controle gerencial na implementação de estratégias? Assim, o objetivo deste estudo é identificar a utilização dos SCG pela alta administração

de uma instituição de ensino superior comunitária na implementação de estratégias.

A realização deste estudo foi motivada pela pesquisa realizada por Naranjo-Gil e Hartmann (2007) embasados na teoria do alto escalão, em que identificaram não apenas a influência dos sistemas de controle gerencial na implementação de estratégias, mas também como são utilizados os SCG pela alta administração na implementação de estratégias.

A aplicação da teoria do alto escalão em uma instituição de ensino superior comunitária se deve ao fato de que as decisões tomadas em organizações de todos os setores refletem o perfil dos seus gestores de topo (CHAGANTI; SAMBHARYA, 1987). Com isso, a alta administração (teoria do alto escalão) pode ser pesquisada de forma similar em diversos setores organizacionais.

Desta forma, os gestores de topo das instituições de ensino superior comunitárias podem realizar escolhas estratégicas de acordo com seus valores, suas premissas e suas percepções, influenciando no desempenho da organização (HAMBRICK; MASON, 1984; CARPENTER ET AL. 2004).

O estudo também se justifica pelo incipiente conhecimento empírico em pesquisas brasileiras que utilizam a teoria do alto escalão para associar o estilo de gestão da alta administração, os sistemas de controle de gestão e a implementação de estratégias.

2. TEORIA DO ALTO ESCALÃO

A perspectiva da teoria do alto escalão enfatiza que as cognições, valores e percepções da alta administração podem influenciar as decisões tomadas bem como as práticas adotadas por uma organização, determinando assim, seu comportamento (estratégico) e desempenho (HAMBRICK; MASON, 1984; CARPENTER et al., 2004).

Hambrick e Mason (1984) comentam que a perspectiva de escalões superiores pode fornecer três benefícios. Primeiro, pode oferecer substancialmente maior poder de prever resultados organizacionais; segundo, pode servir como base para a seleção e desenvolvimento dos executivos de nível superior; e terceiro, pode ser utilizado para a estratégia, por meio do desenvolvimento da capacidade preditiva dos movimentos da concorrência.

O modelo da teoria do alto escalão proposto por Hambrick e Mason (1984) da origem a uma teoria mais detalhada e desenvolvida, em que as interações precisam ser descobertas e analisadas para aumentar a compreensão dos efeitos das características da alta administração sobre a estratégia e o desempenho das organizações.

A teoria do alto escalão pressupõe que os executivos variam e que as escolhas estratégicas também variam de acordo com as características de cada organização. Assim, a teoria do alto escalão determina que as previsões de resultados organizacionais sejam oferecidas em proporção direta com a quantidade de discricção gerencial existente (HAMBRICK; FINKELSTEIN, 1987).

Neste sentido, se houver grande quantidade de discricção, as características gerenciais irão refletir na estratégia e no desempenho organizacional. No entanto, se a discricção é carente, os resultados serão pautados nas características dos executivos (HAMBRICK; FINKELSTEIN, 1987). Posteriormente, Hambrick (2007) salienta que a premissa central da teoria do alto escalão é que os valores e personalidades dos executivos influenciam de forma significativa nas suas escolhas e práticas de gestão.

Hambrick e Mason (1984) comentam que a experiência de um alto executivo pode ter efeito significativo sobre suas decisões. Grusky (1963) afirma que os executivos que vêm de fora da empresa

transmitem qualidades que não podem ser cultivadas pelos executivos internos. Kotin e Sharaf (1967), Carlson (1972) e Helmich e Brown (1972) complementam que os altos executivos trazidos de fora da organização, tendem a implantar maiores mudanças na estrutura, nos procedimentos e nas pessoas, do que executivos promovidos internamente. Portanto, um estranho na organização tem menor compromisso com o *status*, tem um desejo de enfraquecer os que resistem ou se ressentem chefes, e um desejo de criar novos gestores que sejam fiéis.

A gestão do alto escalão tem suas características associadas com a orientação estratégica das organizações, demonstrando que os altos gestores são indivíduos que têm autoridade na tomada de decisões e na adoção das práticas de gestão inovadoras (HAMBRICK; MASON, 1984). No entanto, altos gestores de algumas organizações podem ter maior propensão para as inovações do que altos gestores de outras organizações. Isso ocorre porque a perspectiva se concentra na identificação de características pessoais que influenciam na propensão relativa a inovações (YOUNG et al., 2001).

Neste contexto, Carlson e Karlsson (1970), Vroom e Pahl (1971) têm sugerido que a idade dos altos gestores é negativamente associada a sua receptividade para mudanças e inovações. Hambrick e Mason (1984), Buchholtz e Ribbens (1994) corroboram mencionando que o avanço da idade faz com que os gestores se tornem menos flexíveis para as adaptações de novas ideias e práticas.

Os gestores mais velhos tendem a manter o *status* e estarem confortáveis na posição. Para tanto, Hambrick e Mason (1984), Buchholtz e Ribbens (1994) comentam que gerentes mais velhos podem estar mais envolvidos emocionalmente e financeiramente na estrutura organizacional para manter o *status* e, portanto, não estão dispostos a se comprometer com novas práticas de gestão.

Outra característica apresentada pela literatura é o tempo de ocupação no cargo. Buchholtz e Ribbens (1994) e Boeker (1997) comentam que o tempo na posse de um cargo levanta pontos de vista conflitantes em relação ao impacto sobre a atitude de um alto gestor para a mudança e inovação. Assim, a ocupação de um mesmo cargo por um longo período de tempo, leva o gestor a se tornar obsoleto e resistente a mudanças.

Contrapondo as inferências apresentadas, altos gestores com longos mandatos a frente de uma mesma instituição, tornam-se capaz de gerenciar melhor a estrutura organizacional, políticas e desafios culturais associados a mudanças e inovações (KIMBERLY; EVANISKO, 1981; MEYER; GOES, 1988; ARNDT; BIGELOW, 1995).

A qualificação dos gestores da alta administração também pode influenciar na adoção de determinados SCG e na implementação de estratégias organizacionais. Os estudos de Rogers e Shoemaker (1971) e Kimberly e Evanisko (1981) oferecem suporte empírico de que os gestores altamente qualificados podem envolver-se em mais limites de abrangência e podem possuir maior capacidade de lidar com as informações complexas e com processamentos que implicam na mudança de esforços.

Hambrick e Mason (1984) evidenciam que as características demográficas influenciam as decisões dos altos gestores. Isso acontece porque as características demográficas estão associadas com bases cognitivas, valores e percepções que influenciam a tomada de decisões.

Lee e Park (2006) encontraram evidências de que a diversidade em relação ao trabalho da equipe de alto escalão está relacionada com a internacionalização das empresas. Camelo, Hernandez e Valle (2005) reforçam que a diversidade, idade, posse e educação da equipe de alto escalão têm sido associadas com a inovação organizacional. Wiersema e Bantel (1992) associam com as mudanças estratégicas das empresas e Dahlin et al. (2005) associam com o uso de informações gerenciais.

Hambrick e Finkelstein (1987) introduziram a discrição gerencial para conciliar dois pontos de

vista sobre os efeitos dos executivos superiores nos resultados organizacionais. O primeiro advém da estratégia de gestão, onde os altos executivos têm grande influência sobre os acontecimentos organizacionais. O segundo é oriundo da nova teoria institucional (DIMAGGIO; POWEL, 1983), onde os executivos têm pouco efeito sobre as organizações, pois as mesmas possuem grandes forças externas e uma séria de convenções e normas.

Os estudos de Finkelstein e Hambrick (1990) e Crossland e Hambrick (2007) mostram que a discricção gerencial é um pivô moderador das previsões de escalões superiores e, o resultado organizacional e a eficácia na estratégia podem ser visto como reflexos dos valores e bases cognitivas dos altos executivos que atuam frente à organização (HAMBRICK; MASON, 1984).

A estratégia organizacional é classificada como um dos papéis dominantes e de responsabilidade da alta administração. No entanto, na última década estudos têm sugerido foco singular no processo de tomada de decisões conforme o modelo de escalão superior, observando a influência do poder executivo sobre os resultados estratégicos (CARPENTER et al., 2004).

Eisenhardt e Schoonhoven (1990) sugerem que as características da equipe de alto escalão podem afetar o sucesso do empreendimento. Por outro lado, Carpenter et al. (2003) demonstraram que os efeitos das características da equipe de alto escalão sobre as estratégias era dependente das características de seus conselheiros de administração, e da forma de compensação dos membros da alta gestão. Neste sentido, os estudos de Bourgeois e Eisenhardt (1998), Eisenhardt (1989), Eisenhardt et al. (1997) sugerem que nos processos de decisões mais complexos a interação da equipe de alta gestão alcança resultados bem sucedidos.

Há uma crescente corrente sugerindo que os gestores do alto escalão e suas decisões não são definidas pelo passado, mas, refletem aspirações para o futuro, e as evidências mostram que a substituição do executivo constitui um poderoso mecanismo de mudança estratégica (CARPENTER et al., 2004).

3. SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E IMPLEMENTAÇÃO DE ESTRATÉGIAS

As ações gerenciais de nível estratégico e de nível operacional estão voltadas aos objetivos financeiros e não financeiros das organizações (WEISSENBERGER; ANGELKORT, 2011). Assim, os gestores precisam buscar na contabilidade o desenvolvimento e a implantação de novas práticas de controle gerencial com foco na estratégia e na orientação das operações (ITTNER; LARCKER, 2001; CHENHALL, 2005).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial permite aos executivos influenciarem as ações da organização em direção ao atingimento das estratégias. Assim, o sistema de controle gerencial auxilia os gestores na condução da organização para o atendimento dos objetivos estratégicos. Contudo, o sucesso de um sistema de controle gerencial (SCG) está relacionado a diversos fatores, sendo eles: cultura, estrutura interna, estrutura do mercado, tamanho da empresa, taxa de crescimento interno, nível de competição, regulação do setor, estrutura de propriedade, tecnologia empregada na produção, experiência e conhecimento do gestor (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

O SCG pode ser considerado como o conjunto de práticas que visam o alcance dos objetivos da organização. O SCG auxilia os gestores com informações financeiras e não financeiras voltadas para a execução e o planejamento das ações futuras, ao monitoramento de eventos do ambiente externo e a medição e registro dos resultados das atividades (ATKINSON et al., 2000; CHENHALL, 2003).

Merchant e Van der Stede (2007) enfatizam que o SCG exerce duas funções básicas: o controle estratégico e o controle gerencial. Portanto, é utilizado pelas empresas para auxiliar no planejamento e

no controle de curto e longo prazo, na avaliação de desempenho, na determinação dos custos e no fornecimento de informações úteis ao processo decisório (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; FERREIRA; OTLEY, 2006).

Naranjo-Gil e Hartmann (2006) complementam que o SCG é utilizado pela alta administração para orientar a alocação dos recursos e para a avaliação de desempenho. O SCG orientado para alocação dos recursos avalia a distribuição de recursos monetários e não monetários sobre as unidades descentralizadas, permitindo aos gerentes medir a *performance* das tarefas em suas áreas de responsabilidade. Por outro lado, a avaliação de desempenho refere-se ao monitoramento e controle do cumprimento dos objetivos e metas preestabelecidos aos gestores e suas unidades (NARANJO-GIL; HARTMANN, 2006).

Para Fisher et al. (2002) a alocação de recursos reflete o uso do SCG para orientar a tomada de decisão sobre a distribuição dos recursos entre as unidades organizacionais. Segundo Abernethy e Vagnoni (2004) a avaliação de desempenho reflete o uso do SCG para medir e avaliar a realização e o alcance dos objetivos organizacionais.

A implantação de qualquer conjunto de políticas estratégicas requer algum nível de sofisticação do SCG (ABERNETHY; BROWNELL, 1999). Deste modo, estudos sugerem que o sucesso na adoção de estratégias requer uma combinação de autonomia, coordenação e descentralização dentro da organização (BOUWENS; ABERNETHY, 2000) e um sistema de controle que permita e estimule fluentes relações de trabalho entre os diversos níveis hierárquicos (LOPEZ, 1999) e as funções organizacionais (ABERNETHY; LILLIS, 1995).

A fim de relacionar a estratégia com o uso do SCG, Abernethy e Brownell (1999) estudaram o uso interativo do orçamento em relação às mudanças estratégicas. O estudo concluiu que o uso do orçamento para monitorar e controlar a eficiência operacional está relacionado com baixos níveis de mudança estratégica, e o uso do orçamento para estimular o diálogo e o aprendizado contínuo é compensado com altos níveis de mudança estratégica.

A pesquisa realizada por Henri (2006) investigou a relação entre o uso de sistemas de controle gerencial e as escolhas estratégicas. Os resultados mostraram que os sistemas de medição do desempenho promovem e estimulam as escolhas estratégicas, e podem contribuir para a concretização das diretrizes estratégicas. O estudo concluiu que a utilização dos sistemas de medição do desempenho como forma de diagnóstico, exercem uma pressão negativa em relação ao alcance das estratégias.

Naranjo-Gil e Hartmann (2006) investigaram como as equipes de alto escalão utilizam o SCG para a implementação das estratégias. Os resultados mostram que o uso do SCG suporta a flexibilidade dos objetivos de custos. Também foi evidenciada a importância do desempenho não financeiro para as estratégias flexíveis, onde o estilo interativo promove a inovação, pesquisa, coordenação e, portanto, permite iniciar várias metas. Em suma, os resultados mostram a importância de apoio do SCG para a implementação de estratégias, e sugerem que o gestor é um importante fator de influência.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo caracteriza-se quanto aos objetivos como exploratório com a abordagem do problema de cunho qualitativo, realizada por meio de um estudo de caso (RAUPP; BEUREN, 2008; MARTINS, 2002). O presente estudo de caso foi realizado em uma Universidade Comunitária localizada no Estado de Santa Catarina. Os instrumentos utilizados para a coleta dos dados foram à observação direta, análise documental, questionário e entrevista estruturada. De acordo com Yin (2005) os estudos de caso são baseados em diferentes fontes, não ficando limitados a uma única fonte de evidência.

As entrevistas foram aplicadas de forma individual e direcionadas aos diretores de gestão,

planejamento e finanças e aos vice-reitores de campus. O roteiro de questões das entrevistas foi estruturado em cinco blocos e em cada bloco continha uma questão do tipo questionário em escala *likert* de 5 pontos. Destaca-se que as perguntas do roteiro de entrevista e questionário foram elaboradas com base no estudo de Naranjo-Gil e Hartmann (2007) e adaptadas visando obter as evidências do setor educacional, tendo como base a teoria do alto escalão. Assim, o constructo desta pesquisa está estruturado conforme Quadro 1.

Quadro 1. Constructo da pesquisa

BLOCOS	CATEGORIAS	PERGUNTAS DE PESQUISA	Método
BLOCO 1	Perfil dos entrevistados	a) Formação acadêmica e de gestão; b) Experiência em gestão; c) Cargo, função; d) Idade; e) Tempo no cargo.	Entrevista
BLOCO 2	Estilo de utilização do SCG	1. Como é utilizado o sistema de contabilidade gerencial em decisões: a) Rotineiras b) Investimentos c) Desempenho	Entrevista
		2. Indique o uso geral de seu sistema de contabilidade gerencial, considerando-o como todo o sistema de informações e técnicas de gestão e controle.	Questionário Escala Likert – Pontuação atribuída de 1 (nunca) a 5 (sempre).
BLOCO 3	Uso de informações financeiras e não financeiras	1. Quais são as informações financeiras e não financeiras utilizadas pela IES?	Entrevista
		2. Como e para quê estas informações são utilizadas pelas IES?	
		3. Indique a medida em que você utiliza os seguintes indicadores no seu trabalho como gestor.	Questionário Escala Likert – Pontuação atribuída de 1 (nunca) a 5 (sempre).
BLOCO 4	SCG e tipos de tomada de decisão	1. No que se refere a tomada de decisões, qual a importância e utilidade do sistema de gestão da contabilidade no processo de alocação de recursos e avaliação de desempenho da IES?	Entrevista
		2. Qual a importância do sistema de gestão da contabilidade e as informações não-financeiras que ele fornece para alocação de recursos e avaliação de desempenho?	
		3. Indique qual a importância do sistema de gestão da contabilidade e as informações não-financeiras que ele fornece para alocação de recursos.	Questionário Escala Likert – Pontuação atribuída de 1 (sem importância) a 5 (importantíssimo).
		4. Indique qual a importância do sistema de gestão da contabilidade e as informações não-financeiras que ele fornece para avaliação de desempenho.	
BLOCO 5	Implementação da estratégia de custo e flexibilidade	1. Como ocorre e quais os procedimentos considerados relevantes na implementação de estratégias de custos e flexibilidade na IES?	Entrevista
		2. Aplicações de planos estratégicos.	Questionário Escala Likert – Pontuação atribuída de 1 (nunca aplicada) a 5 (extremamente aplicada).

Fonte: Elaborado pelos autores.

O período de coleta dos dados ocorreu durante o mês de fevereiro de 2012. As entrevistas foram gravadas e analisadas com o auxílio do *software* Atlas. ti 5.0 e as respostas obtidas com a aplicação dos questionários foram analisadas por meio da aplicação de estatística descritiva. A análise documental foi feita por meio de informações obtidas no sítio da IES e em documentos fornecidos pelos entrevistados.

A observação direta ocorreu durante as visitas para realização das entrevistas e aplicação dos questionários aos gestores dos cinco campi da instituição em estudo. Esta técnica de análise permitiu aos pesquisadores conhecer a estrutura e o ambiente de trabalho dos entrevistados, facilitando na coleta e interpretação dos dados obtidos nas entrevistas. A observação consiste em um exame minucioso que requer atenção na coleta e análise dos dados. Esta técnica consiste em ver, ouvir, examinar e analisar determinados fatos e fenômenos integrantes da pesquisa, contribuindo para que o pesquisador possa comprovar dados referentes aos indivíduos observados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; LAKATOS; MARCONI, 2010).

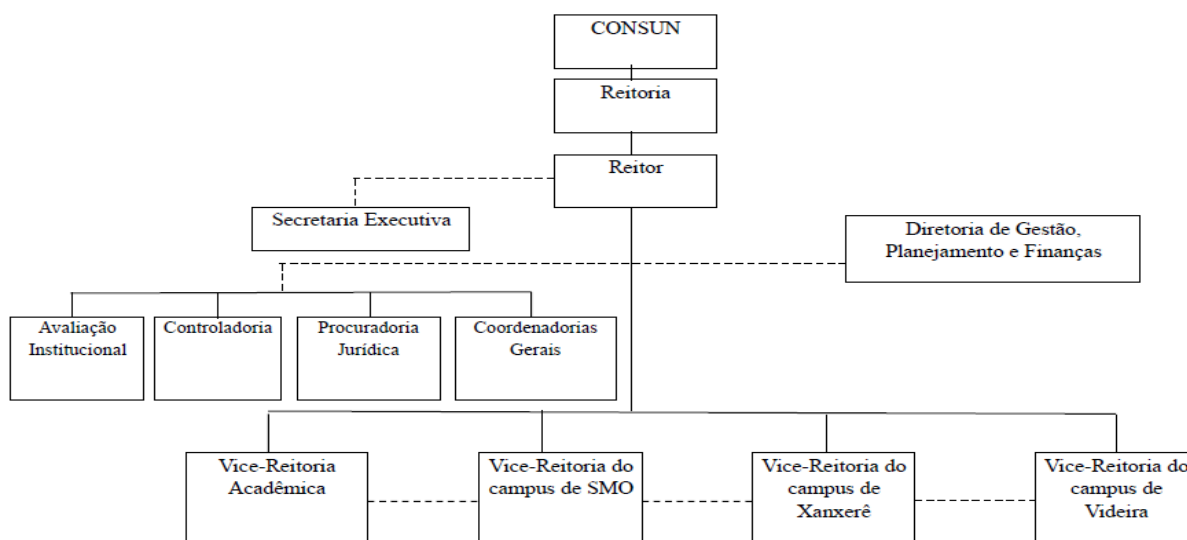
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1. Caracterização da ies

A instituição de ensino objeto de estudo surgiu da unificação de cinco Fundações Educacionais existentes na região Oeste do Estado de Santa Catarina, denominados na pesquisa como Campus A, Campus B, Campus C, Campus D e Campus E, sendo reconhecida como Universidade pelo Conselho Estadual de Educação no ano de 1995. A universidade está estruturada em cinco microrregiões que abrangem cerca de 120 municípios e oferecem mais de 60 cursos de graduação, 40 cursos de pós-graduação em nível de especialização e atendem aproximadamente 16.400 estudantes.

O presente estudo está embasado na teoria do alto escalão proposta por Hambrick e Mason (1984) que evidencia e analisa as interações das características da alta administração sobre a estratégia e desempenho das organizações. Assim, para determinação dos cargos que compõe a alta administração da IES em estudo, seguiu-se a estrutura hierárquica que está disposta de acordo com a Figura 1.

Figura 1. Organograma da IES



Fonte: Documentos internos da IES (2012).

Os participantes das entrevistas atuam nos cargos de diretor de gestão, planejamento e finanças (DGPF) e vice-reitor de campus. Destaca-se que a unidade de Campus C não está classificada como campus, estando diretamente ligada a Reitoria, contudo possui um diretor geral que acumula as funções de DGPF e vice-reitor. No Campus A, por estar diretamente ligado a reitoria, o DGPF também acumula as funções de DGPF e vice-reitor de campus.

Assim, fizeram parte da entrevista oito (8) pessoas sendo: Campus A – 1 (um) DGPF; Campus B – 1 (um) DGPF e 1 (um) vice-reitor; Campus C – 1 (um) DGPF; Campus D – 1 (um) DGPF e 1 (um) vice-reitor; Campus E – 1 (um) DGPF e 1 (um) vice-reitor.

5.2. Análise das categorias de pesquisa

Para atingir o objetivo proposto a análise dos dados foi elaborada seguindo as categorias de pesquisa expostas de acordo com o constructo deste estudo. Assim, tem-se o perfil dos entrevistados, o estilo de utilização do SCG, o uso de informações financeiras e não financeiras, SCG e tipos de tomada de decisão e implementação da estratégia de custo e flexibilidade.

5.2.1. Perfil dos entrevistados

Para determinação do perfil dos entrevistados buscou-se identificar informações sobre a formação acadêmica e profissional em gestão, período de experiência como gestor e em específico como gestor de universidades, cargo, função, idade e tempo de atuação no Cargo (Quadro 2).

Quadro 2. Perfil dos entrevistados

Item	Descrição
Formação acadêmica	Graduação: Administração, direito, economia Pós-graduação lato e stricto sensu: ciências empresariais e jurídicas, administração estratégica, contabilidade gerencial, finanças, relações internacionais, planejamento tributário.
Formação profissional em gestão (anos)	Período entre 10 a 35 anos.
Período de experiência como gestor	Período entre 10 e 30 anos. Como gestor de IES: entre 4 a 20 anos.
Função	Gerenciamento administrativo, financeiro e de pessoal do campus, gestão de compras, controle de compras e de patrimônio, coordenação da execução de obras, participação na elaboração e execução do planejamento tático e operacional (PTO).
Idade	Entre 38 e 56 anos.
Tempo de atuação no Cargo	De 3 a 18 anos.

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações apresentadas no quadro 2 foram coletadas de acordo com as premissas de Hambrick (2007) em que os valores, as características e personalidade dos executivos influenciam de forma significativa nas suas escolhas e práticas de gestão.

Portanto, observa-se no quadro 2 que a formação acadêmica predominante é administração e as formações de pós-graduação lato e stricto sensu também estão ligadas as áreas de gestão. Em relação a formação como gestor de IES, a própria instituição proporciona condições para realização de cursos específicos na área de gestão de universidades. O tempo de formação em gestão varia entre 10 e 35 anos e o período de experiência como gestor mantém uma interrelação com a idade dos respondentes.

Com relação às funções e atribuições desempenhadas pelos gestores, observa-se uma diferença

entre o DGPF e o vice-reitor. Assim, as funções e atribuições dos DGPF são de controle de compras, de patrimônio, coordenação de obras e execução do planejamento tático e operacional (PTO), já os Vice-Reitores coordenam a gestão administrativa e financeira.

Para confirmar os achados da pesquisa, apresentam-se os relatos de um dos DGPF e de um Vice-Reitor denominado VR.

DGPF – [...] tendo em vista as características da instituição multi-campi eu atuo mais controlando patrimônio, compras, um pouco da gestão, mas muito pouco de finanças porque está diretamente ligada ao vice-reitor. Eu que coordeno as funções de obras, mantenho contato com engenheiro, serviços terceirizados, execução do PTO [...] mas quando nós estamos com limite nas cotações de preço todo e qualquer investimento eu discuto com o vice-reitor [...] todas as autorizações são discutidas com ele [...] eu não faça aquisições sem discutir com ele.

VR – Além das funções administrativas de gerenciamento do campus que também de certa forma abrange indiretamente as questões acadêmicas e também a gestão das coordenadorias gerais administrativas acompanho [...] todo aspecto financeiro, de custo, toda a administração gerencial mesmo do campus, além de que nós temos a responsabilidade de fazer acontecer e rodar o planejamento estratégico.

5.2.2. *Estilo de utilização do SCG*

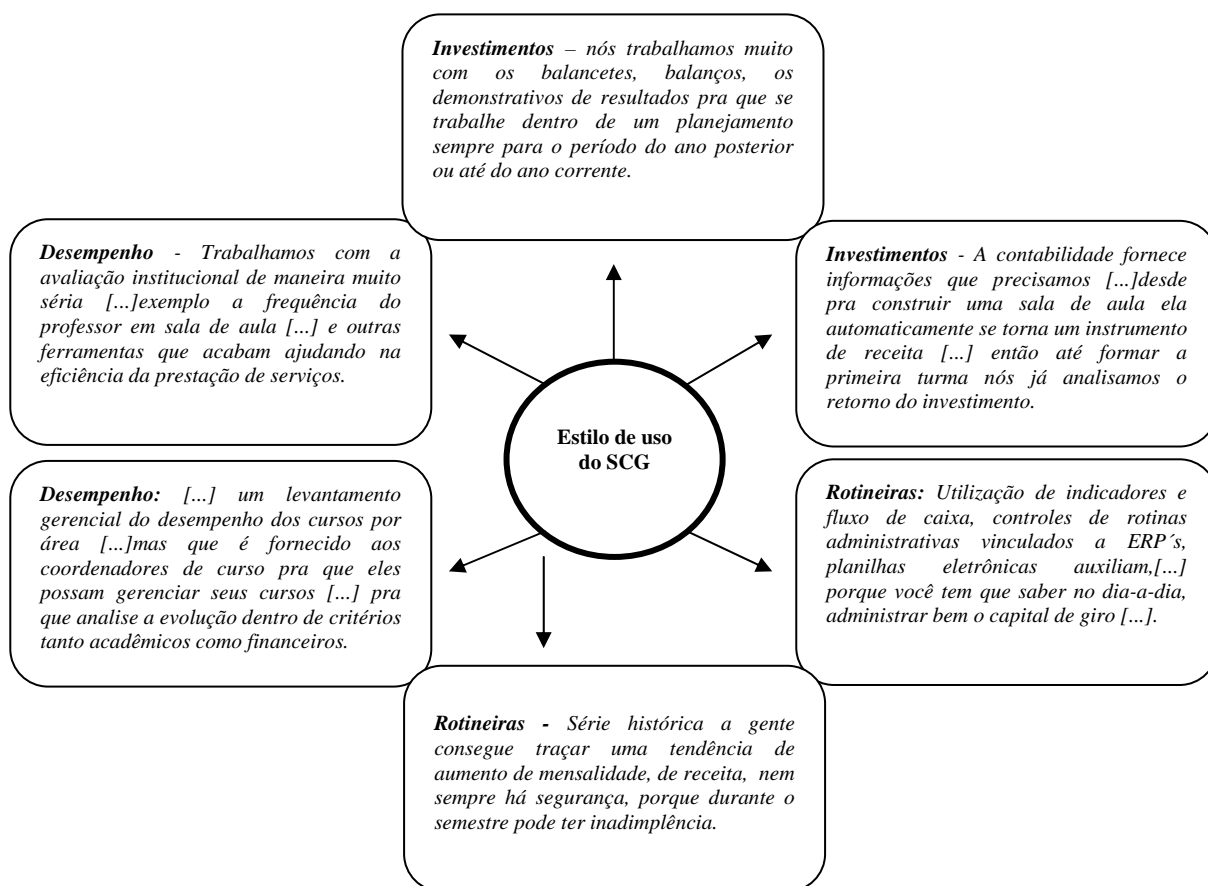
Os gestores buscam na contabilidade as bases para informações de decisões de nível estratégico e ou operacional (ITTNER; LARCKER, 2001; CHENCHALL, 2005). A categoria de estilo de utilização do SCG buscou identificar como os gestores utilizam o SCG em decisões classificadas como rotineiras, de investimentos e de avaliação do desempenho.

A instituição em estudo é caracterizada por uma estrutura complexa em formato de multi-campi. Desta forma, o planejamento estratégico é elaborado para atingir a instituição de uma forma abrangente e cada campus é responsável por estabelecer suas próprias metas e objetivos de acordo com as necessidades.

Assim, as estratégias de cada campus sofrem forte influência da cultura local e das características do gestor. A inferência pode ser afirmada por meio das entrevistas, onde “cada campus tem a sua especificidade, a sua questão local, a sua cultura, o seu jeito né, uma multicultural [...] então precisa ter muito cuidado com especificidades até pra não causar traumas na implantação de sistemas, controles e até na implantação do PTO.” A influência dos aspectos culturais é confirmada por Hambrick e Mason (1984) onde as bases cognitivas, valores e percepções influenciam a tomada de decisões dos gestores.

Considerando as observações em loco e os relatos dos entrevistados em relação ao uso do SCG para decisões rotineiras, investimento e desempenho, tem-se o seguinte: nas decisões rotineiras o SCG é utilizado “para medir a inadimplência”, nas decisões de investimentos o SCG é utilizado “pra que se trabalhe sempre dentro de um planejamento” e nas decisões de desempenho o SCG é utilizado “para avaliar o desempenho dos cursos por área.” Para ilustrar de forma mais abrangente os relatos obtidos nas entrevistas sobre o uso do SCG em decisões rotineiras, investimento e desempenho, criou-se a Figura 2 exposta abaixo.

Figura 2 – Relatos relacionados ao estilo de utilização do SCG



Fonte: Dados da pesquisa.

Os relatos apresentados acima foram confirmados com a aplicação de um questionário que verificou o grau de uso do seu SCG, considerando-o como todo sistema de informações e técnicas de gestão e controle, de acordo com os dados demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1. Utilização do sistema de controle gerencial

Questões	Grau de uso					Média	Mediana	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5			
Definir e negociar metas e objetivos			1	1	5	4,57	5	0,79
Debate suposições de dados e planos de ação		1		3	3	4,14	4	1,07
Sinalização de áreas estratégicas				4	3	4,43	4	0,53
Desafio de novas idéias e maneiras de fazer tarefas		1		6		3,71	4	0,76
Acompanhamento exceções significativas e desvios			1	3	3	4,14	4	1,07
Envolver em uma permanente atenção com os subordinados			2	4	1	3,86	4	0,69
Avaliar e controlar rigidamente os subordinados			4	2	1	3,57	3	0,79
Acompanhamento pré-planos e metas		1		3	3	4,14	4	1,07
Alinhar as medidas de desempenho com os objetivos estratégicos		1		3	3	4,14	4	1,07
Ferramenta de aprendizagem		1		6		3,71	4	0,76

Nunca Utilizado (1) à Sempre Utilizado (5)

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 1 que o SCG utilizado para definir e negociar metas e objetivos foi a questão que atingiu maior média (4,57) em uma escala *likert* de 5 pontos. Este resultado corrobora com

os dados das entrevistas, onde os gestores comentaram que a instituição possui características complexas, para tanto, a elaboração das metas e objetivos expostos no planejamento estratégico devem estar baseadas nos instrumentos de controle gerencial.

De forma geral, a tabela 1 mostra que o SCG é utilizado pelos gestores da instituição em estudo com maior intensidade nas decisões que envolvem aspectos econômicos e financeiros. Por outro lado, o SCG é utilizado com menor intensidade para avaliar atividades que envolvem as tarefas e o desempenho dos funcionários.

5.2.3. Uso de informações financeiras e não financeiras

O SCG pode ser considerado como um conjunto de práticas gerenciais que fornece aos gestores informações financeiras e não financeiras para a tomada das decisões (ATKINSON et al., 2000; CHENHALL, 2003). Assim, verificou-se por meio das entrevistas e dos questionários quais são as informações financeiras e não financeiras utilizadas pelos gestores na gestão da IES e de que forma são aplicadas para melhoria das atividades institucionais.

Observou-se que as informações financeiras e não financeiras utilizadas pela gestão são obtidas junto a contabilidade, a controladoria e ao sistema acadêmico “porque há de certa forma, uma integração, uma estrutura que dá suporte nos aspectos de relatórios gerenciais interligada e fornecem dados e informações para a gestão.”

Dentre as informações financeiras mais relevantes foram citados os relatórios de contas a pagar e de contas a receber (mensalidades). A justificativa para a intensificação no uso do relatório de contas a receber, foi o fato das mensalidades serem a principal fonte de geração de receitas da instituição. A estratégia aplicada ao indicador de contas a receber é a seguinte: “na inadimplência há uma estratégia de cobrança ao final do semestre, porque o acadêmico tem que acertar sua situação para se matricular.” Por outro lado, foi citado que o indicador de contas a pagar que mais impacta as despesas da instituição é o salário “tendo em vista que a universidade tem como seu maior custo, a folha de pagamento.”

Em relação aos indicadores não financeiros foram citados como principais o número de alunos, o desempenho de cada curso, a rotatividade dos professores, a rotatividade de alunos, o número de vagas ociosas, o índice de candidato vaga por curso, a satisfação dos alunos. Assim, a satisfação dos alunos é medida por meio da avaliação institucional realizada semestralmente. “Os alunos são a nossa fonte de receita, isso interessa saber se estes números quanto a demanda versus as vagas que se oferecem, bem como o número de professores, sua rotatividade e sua qualidade, porque eu diria que são os dois pontos principais.” Para confirmar os relatos das entrevistas, tem-se a Tabela 2 que demonstra alguns indicadores e o grau de utilização destes no trabalho como gestor.

Tabela 2. Utilização de indicadores financeiros e não financeiros

Questões	Grau de uso					Média	Mediana	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5			
Resíduos gerados pelos cursos (farmácia, medicina, enfermagem, biologia, Química) sob da responsabilidade da Instituição.	1			3	3	4,00	4	1,41
Número de reclamações dos clientes contra o serviço administrativo ou professores.				4	3	4,43	4	0,53
Custo por curso ou departamento		1			6	4,57	5	1,13
Absenteísmo do pessoal			1	4	2	4,14	4	0,69
Redução de custos de cursos ou em outros serviços.				3	4	4,57	5	0,53
Informações de pesquisas de satisfação do cliente				4	3	4,43	4	0,53
Custo por curso		1			6	4,57	4	0,69
Índice de endividamento					7	5,00	5	0
Percentual de egressos				3	4	4,57	5	0,53
Percentual de uso de serviços como laboratórios e biblioteca		1		4	2	4,00	4	1,00

Nunca Utilizado (1) à Sempre Utilizado (5)

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 2 que o índice de endividamento é o instrumento mais utilizado pela gestão das instituições atingindo uma média de 5 pontos. Também se verifica que os instrumentos menos utilizados para a gestão da instituição são os indicadores de resíduos gerados pelos cursos e também o percentual de uso de serviços como laboratórios e bibliotecas, ambos atingiram uma média de 4 pontos. Os resultados confirmam que os gestores utilizam de forma mais intensa as informações geradas pelos indicadores financeiros do que as informações de indicadores não financeiros.

5.2.4. SCG e tipos de tomada de decisão

Procurou-se identificar a importância e utilidade do SCG em duas situações: alocação de recursos e avaliação de desempenho. Tal questionamento está embasado na exposição de Naranjo-Gil e Hartmann (2006) onde afirmam que o SCG possui essas duas funções centrais para a alta administração. Nas transcrições que seguem observam-se a opinião dos gestores quanto à utilidade e importância do SCG para as variáveis de alocação de recursos e avaliação de desempenho.

VR: Eu diria que a importância é fundamental. Você tem que ter e conhecer os dados contábeis e desempenho para fazer a alocação dos recursos. E também para avaliação de desempenho sem os dados contábeis, gerenciais você não tem como avaliar desempenho, você fica com as informações pela metade. Então eu diria assim, que não há como fazer alocação de recursos e nem avaliação de desempenho sem uma análise e conhecimento dos dados contábeis.

DGPF/VR: Importantíssimo né, porque de certa forma na contabilidade é que tá o registro de todas as operações que a instituição faz, e em cima daqueles dados que são reais, confiáveis, enfim, é que se pode tomar toda e qualquer decisão, ou seja, de investimento, redução de custos

DGPF: Acredito que ele é muito importante, mas hoje eu não tenho todas as informações que preciso disponibilizadas, se estivesse todo implantado, um sistema com todas as informações seria muito útil, mas hoje mantemos controles paralelos em planilhas de excel.

Foi verificado que o SCG é utilizado na alocação de recursos para as decisões que envolvem a distribuição de recursos financeiros e não financeiros nas áreas de responsabilidade dos gestores. Assim, o objetivo desta decisão é fazer com que os recursos sejam disponíveis para um propósito específico. Os resultados dos questionários que tratam sobre a importância do SCG e as informações não financeiras para alocação de recursos estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3. Importância do sistema de gestão da contabilidade e as informações não financeiras que ele fornece para alocação de recursos

Decisões	Grau de Importância					Média	Mediana	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5			
Sistema de gestão de contabilidade, considerando como todo o sistema de informações e técnicas de gestão e controle.			1	2	4	4,43	5	0,787
Informações Financeiras quantitativas.				3	4	4,57	5	0,534
Informação não financeiros quantitativos.				4	3	4,43	4	0,534

Sem Importância (1) à Importantíssimo (5)

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na tabela 3 fornecem evidências de aproximação no grau de importância entre o sistema de gestão com informações e técnicas de controle, informações financeiras e não financeiras para alocação de recursos, onde ambos atingiram uma média de 4,43, 4,57 e 4,43 pontos. Conclui-se que o sistema de contabilidade e as informações por ele geradas são de grande importância para alocação dos recursos na IES estuda.

Também foi observada a importância do SCG e as informações não financeiras para avaliação de desempenho. Os aspectos observados envolvem as preocupações de vigilância e controle do cumprimento das metas dos cursos e coordenadores sob a área de supervisão do gestor da IES estudada. Os resultados estão apresentados na tabela 4.

Tabela 4. Importância do sistema de gestão e as informações não financeiras que fornece para avaliação de desempenho

Decisões	Grau de importância					Média	Mediana	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5			
Sistema de gestão de contabilidade, considerando como todo o sistema de informações e técnicas de gestão e controle.			1		6	4,71	5	0,756
Informações Financeiras quantitativas.				2	5	4,71	5	0,488
Informação não financeiros quantitativos.				1	6	4,86	5	0,378

Sem Importância (1) à Importantíssimo (5)

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na tabela 4 que há certa aproximação no grau de importância entre o sistema de gestão com informações e técnicas de controle, informações financeiras e não financeiras para avaliação desempenho, onde atingiram respectivamente uma média de 4,71, 4,71 e 4,86 pontos. Conclui-se que o sistema de contabilidade e as informações por ele geradas são de grande importância para avaliação de desempenho na IES estuda.

5.2.5. Implementação da estratégia de custo e flexibilidade

Naranjo-Gil e Hartmann (2006) mencionam que o uso do SCG suporta a flexibilidade dos objetivos de custos das organizações e ressaltam a importância do desempenho não financeiro para as estratégias de flexibilidade. Assim, na condução dos processos de implementação de estratégias de custos e flexibilidade, questionou-se como ocorre e quais procedimentos são considerados relevantes na implementação de estratégias.

Uma característica percebida em todos os campus da instituição é que as metas e estratégias são estabelecidas de acordo com o planejamento estratégico da instituição “primeiro é sempre observado

o planejamento estratégico da universidade com os projetos estratégicos e estes já tem metas indicadores que mostram a nossa realidade e nós sempre procuramos fazer com que nossas metas se aproximem das gerais.”

Quando questionados sobre a flexibilidade das estratégias ouviu-se relatos como:

VR: Na verdade o nosso planejamento não engessa nenhuma decisão, as coisas que estão planejadas podem se tornar inconvenientes e coisas que não estão previstas que se tornam obrigatórios.

DGPF: Quanto ao planejamento em si, ele é mais flexível. O orçamento não é tão flexível, mas tem uma folga para ser trabalhada no período.

E quanto a participação na elaboração de estratégias e acompanhamento das metas observa-se:

VR: Ocorre a interação com todos os envolvidos, desde a parte acadêmica até aqui na diretoria de finanças. E quando envolve recursos financeiros temos todo um processo que deve ser seguido para aprovação.

DGPF: Todos os coordenadores de área e de cursos participam da determinação de estratégias. Estas estratégias são de longo prazo e as metas são anuais.

VR: Trabalhamos e discutimos com todos os setores e todos os cursos e vai centralizando isso na gestão da instituição. Esta é a forma que nós temos de estabelecer as estratégias, metas, enfim os objetivos.

Também foi verificada a consistência nos planos estratégicos da instituição, considerando sua extensão na aplicação de algumas dimensões. Nesta percepção os resultados estão demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5. Extensão na aplicação de dimensões nos planos estratégicos

Questões	Grau de uso					Média	Mediana	Desvio Padrão
	1	2	3	4	5			
Descentralização de responsabilidades				5	2	4,29	4	0,488
Participação do cliente na gestão			2	5		3,71	4	0,488
Atualização contínua do conhecimento pessoal			1	5	1	4,00	4	0,577
Programas de melhoria do desempenho do Orçamento			1	4	2	4,14	4	0,69
Cooperação com todos os departamentos e coordenadorias dentro da instituição			1	3	3	4,29	4	0,756
Coordenação e cooperação com outras instituições de ensino superior		5	1	1		2,43	2	0,787
Programas de harmonização e de cooperação dentro do seu e dos demais departamentos e coordenadorias.			1	6		3,86	4	0,378
Introdução e aplicação de modelos de custo ou programas por curso			3	2	2	3,86	4	0,899

Nunca aplicada (1) à Extremamente aplicada (5)

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na tabela 5 mostram que a descentralização de responsabilidades e a cooperação entre os departamentos e coordenadorias são as dimensões com mais aplicabilidade quando da elaboração dos planos estratégicos da IES, ambas apresentando uma média de 4,29 pontos. Percebe-se uma consistência com as entrevistas expostas em que os DGPF e os VR comentam que “ocorre à interação com todos os envolvidos,” “todos os coordenadores de área e de cursos participam da determinação de estratégias” e “trabalhamos e discutimos com doso os setores e todos os cursos.”

A IES estuda também apresenta um alto grau de aplicabilidade em programas de melhorias do desempenho no orçamento atingindo uma média de 4,14. Também se observa uma alta preocupação com a atualização continuada do conhecimento pessoal atingindo uma média de 4,00 pontos. Um fator que fica em destaque é a pouca coordenação e cooperação da IES estuda com outras IES nos planos

estratégicos, totalizando uma média de 2,45 pontos.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização do SCG é um instrumento de controle essencial para fornecer aos gestores informações que conduzam a organização ao alcance de seus planos estratégicos. No entanto, para que seja um instrumento útil para a gestão deve estar relacionado com o desempenho organizacional, e com os efeitos do ambiente, da tecnologia e das estratégias. Assim, este trabalho buscou verificar como a alta administração de uma instituição de ensino superior comunitária utiliza o SCG na implementação de estratégias.

Na categoria de estilo de utilização do SCG pelos DGPF e VR os resultados apontam que os gestores buscam na contabilidade as bases para decisões e ações gerenciais de nível estratégico e ou operacional. Ressalta-se ainda que a instituição é caracterizada por uma estrutura complexa em formato de multi-campi. Desta forma, o fator cultural é fortemente evidenciado nos resultados apresentados, onde valores e percepções influenciam na tomada de decisões por parte dos gestores. Conclui-se que o planejamento estratégico é elaborado para atingir a instituição de forma abrangente, no entanto, o gestor de cada campus é responsável por estabelecer suas próprias metas e objetivos de acordo com suas necessidades e com base nos instrumentos de controle gerencial.

Também fica evidente que os gestores do alto escalão da IES estudada, utilizam informações da série histórica para a tomada de decisões rotineiras, observando os aspectos financeiros como inadimplência e receita (mensalidades). Também utilizam de informações do fluxo de caixa, informações geradas pelo ERP, e planilhas eletrônicas para administrar de forma correta o capital de giro.

Para decisões de investimento os gestores do alto escalão utilizam de informações advindas da contabilidade, ou seja, balancetes, balanços e demonstrativos de resultados. Já para avaliação do desempenho da IES utilizam informações extraídas da avaliação institucional.

Em relação ao uso de informações financeiras e não financeiras é possível concluir que as informações utilizadas pela gestão são obtidas junta a contabilidade, a controladoria e ao sistema acadêmico. Desta forma, as informações de aspecto financeiro que apresentaram maior relevância foram os relatórios de contas a pagar e de contas a receber. Já os indicadores não financeiros mais utilizados foram o número de alunos, o desempenho de cada curso, a rotatividade de professores e alunos, as vagas ociosas, o índice candidato vaga por curso e a satisfação do aluno. Assim, é possível concluir que os gestores utilizam com maior intensidade as informações geradas pelos indicadores financeiros do que as oriundas de indicadores não financeiros.

Na categoria de utilização do SCG e os tipos de tomadas de decisões, infere-se que o SCG e os dados contábeis são instrumentos de embasamento informacional para a tomada das decisões que envolvem alocação de recursos e também avaliação de desempenho. Assim, os SCG são amplamente utilizados para as decisões de alocação de recursos e para avaliação do desempenho.

Por fim, pode-se concluir que o planejamento é elaborado de acordo com o planejamento estratégico da instituição, mas cada campus estabelece suas próprias metas e objetivos. Percebe-se ainda, que o planejamento é elaborado de forma interativa com o envolvimento e engajamento de diversos setores, tornando-se um planejamento participativo e flexível.

Como sugestões para pesquisa futuras é necessário um estudo que envolva diversas IES de ensino superior com características diferenciadas, no intuito de comparar os estilos de utilização do SCG na implantação de suas estratégias.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M.A.; LILLIS, A.M. (1995): The impact of manufacturing flexibility on management controls system design. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4): 241-258.
- ABERNETHY, M.A.; BROWNELL, P. (1999): The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24: 189-204, 1999.
- ABERNETHY, M.A.; VAGNONI, E. (2004): Power, organization design, and managerial behaviour. *Accounting, Organizations and Society* 29: 207-225.
- AGUIAR, A.B.A.; FREZATTI, F. (2007): Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise, *Revista de Pesquisa e Educação em Contabilidade*, Vol.3, 1, p.31-62.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. (2008): *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw-Hill.
- ARNDT, M.; BIGELOW, B. (1995): The adoption of corporate restructuring by hospitals. *Hospital and Health Services Administration* 40 (3): 332-347.
- ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S. YOUNG, S.M. (2000): *Contabilidade Gerencial*. 1º ed. São Paulo: Atlas.
- BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. (2005): *Management control: Theories, issues and performance*. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S. (2011): Atributos da Contabilidade Gerencial utilizados por empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 11., São Paulo, 2011. *Anais...* São Paulo.
- BOEKER, W. (1997): Strategic change: the influence of managerial characteristics and organizational growth. *Academy of Management Journal* 40 (1): 152-170.
- BOURGEOIS, L.J.; EISENHARDT, K.M. (1988): Strategic decision processes in high velocity environments: Four cases in the microcomputer industry. *Management Science*, 34: 816-835.
- BOUWENS, J.; ABERNETHY, M.A. (2000): The Consequences of Customization on Management Accounting System Design, *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), pp. 221-24.
- BROWN, S.L.; EISENHARDT, K.M. (1995): Product development: Past research, present findings, and future directions. *Academy of Management Review*, Vol. 20, nº 2, pp. 343-378.
- BUCHHOLTZ, A.K.; RIBBENS, D. (1994): Role of chief executive officers in takeover resistance: Effects of CEO incentives and individual characteristics. *Academy of Management Journal* 37 (3): 554-579.
- BURGELMAN, R.A. (1991): Intraorganizational Ecology of Strategy Making and Organizational Adaptation: Theory and Field Research. *Organization Science*, 2(3), 239-262.
- CAMELO-ORDAZ, C.; HERNANDEZ-LARA, A.B.; VALLE-CABRERA, R. (2005): The relationship between top management teams and innovative capacity in companies. *Journal of Management Development*, 24(8), 683-705.
- CARLSON, R O. (1972): *School superintendents: Career and performance*. Columbia, Ohio: Merrill.
- CARLSON, R.; KARLSSON, K. (1970): Age, cohorts and the generation of generations. *American Sociological Review* 35: 710-718.
- CARPENTER, M.A.; POLLOCK, T.G.; LEARY, M. (2003): Governance, the experience of principals and agents, and global strategic intent: Testing a model of reasoned risk-taking. *Strategic Management Journal*, 24: 803-820.
- CARPENTER, M.A.; GELEKANVCZ, M.A.; SANDERS, W.G. (2004): Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition. *Journal of Management* 30 (6): 749-778.
- CROSSLAND, C.; HAMBRICK, D.C. (2007): How national systems differ in their constraints on corporate executives: A study of CEO effects in three countries. *Strategic Management Journal*. Vol. 28, Issue 8, pages 767-789.
- CHAGANTI, R.; SAMBHARYA, R. (1987): Research notes and communications strategic orientation and characteristic of upper management. *Strategic Management Journal*, Vol. 8, 393-401.
- CHENHALL, R.H. (2003): Management control systems design within its organizational context:

- Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28: 127-168.
- CHENHALL, R.H. (2005): Content and process approaches to studying strategy and management control systems. In: CHAPMAN, C. S.(ed) *Controlling strategy: management accounting and performance measurement*. Oxford, UK: Oxford University Press. pp. 10-36.
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. (1998): The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, Elsevier, Vol. 23(3), 243-264.
- DAHLIN, K.B.; WEINGART, L.R.; HINDS, P.J. (2005): Team diversity and information use. *Academy of Management Journal*, 48(6), 1107-1123.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. (1983): The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- EISENHARDT, K.M. (1989): Making fast strategic decisions in high-velocity environments. *Academy of Management Journal*, 32: 543-576.
- EISENHARDT, K.M.; SCHOONHOVEN, C.B. (1990): Organizational growth: Linking founding team, strategy, and growth among U.S. semiconductor ventures, 1978-1988. *Administrative Science Quarterly*, 35: 504-529.
- EISENHARDT, K.M.; KAHWAJY, J.L.; BOURGEOIS, L.J. (1997): Conflict and strategic choice: How top management teams disagree. *California Management Review*, 39(2): 42-62.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. (2006): Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. Working Paper.
- FISHER, J.G.; MAINES, L.A.; PEFFERS, S.A.; SPRINKLE, G.B. (2002): Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The accounting review* 77(4): 847-865.
- GERDIN, J.; GREVE, J. (2004): Forms of contingency fit in management accounting research—A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 29: 303-326.
- GRUSKY, O. (1963): Managerial Succession and organizational effectiveness. *American Journal of Sociology*, 69, pp. 21-31.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (2001): Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32: 349-410.
- LANGFIELD-SMITH, K. (1997): Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 207-232.
- MARGINSON, D.E. (2002): Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal* 23: 1019-1031.
- MARTINS, G.A. (2002): Manual para elaboração de monografia e dissertações. 3ª ed. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, G.A.; THEÓFILO, C.R. (2009): Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A. (2007): Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Prentice Hall, Harlow, UK.
- MEYER, A.D.; GOES, J.B. (1988): Organizational assimilation of innovations: A multilevel contextual analysis. *Academy of Management Journal* 31 (4): 897-923.
- MINTZBERG, H. (1990): The manager job: Folklore and fact. *Harvard Business Review*, p.163-176, Mar./Apr. 1990.
- MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J.B.; GHOSHAL, S. (2006): O processo da estratégia, conceitos, contextos e casos selecionados. 4 ed. Porto Alegre: Bookman.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. (2007): How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals. *Health Policy*, Vol. 81, p. 29-41.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. (2006): How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of management accounting research* 18, pp. 21-53.

- HAMBRICK, D.C. (2007): Upper echelons theory: An Update. *Academy of Management Review*, Vol. 32, nº 2, 334–343.
- HAMBRICK, D.C.; MASON, P.A. (1984): Upper echelons: the organization as a reflection of top managers. *Academy of Management Review*, 9, pp. 193-206.
- HAMBRICK, D.C.; FINKELSTEIN, S. (1987): Managerial discretion: A bridge between polar views of organizational outcomes. *Research in Organizational Behavior*, 9: 369-406.
- HELMICH, D.L.; BROWN, W.B. (1972): Successor type and organizational change in the corporate enterprise. *Administrative Science Quarterly*, 17, pp. 371-381.
- HENRI, J. F. (2006): Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, p. 529-558.
- LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. (2010): Fundamentos de Metodologia Científica. 7ª ed. São Paulo: Atlas.
- LEE, H.J.; PARK, J.H. (2006): Top team diversity, internationalization and the mediating effect of international alliances. *British Journal of Management*, 17(3), 195-213.
- LOPEZ, P. (1999): *Gestión Clínica: De la Práctica Clínica a la Gestión de los Recursos*. Jornadas Técnicas sobre Gestión Clínica, Granada, Spain, 17-18 Jun. 1999.
- OTLEY, D.T. (1994): Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework. *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 289-299.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. (2008): Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I.M. (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- ROGERS, E.M.; SHOEMAKER, P. (1971): *Communication of Innovations*. Free Press: New York.
- KIMBERLY, J.R.; EVANISKO, M.J. (1981): Organizational innovation: The influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations. *Academy of Management Journal* 24 (4): 689-713.
- KOTIN, J.; SHARAF, M. (1967): Management succession and administrative style. *Psychiatry*, 30, 237-248.
- VROOM, V.; PAHL, B. (1971): Relationship between age and risk-taking among managers. *Journal of Applied Psychology* 55: 399–405.
- WIERSEMA, M.; BANTEL, K. (1992): Top management team demography and corporate strategic change. *Academy of Management Journal* 35: 91-121.
- WISSENBERGER, B.E.; ANGELKORT, H. (2011): Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), pp. 160-180.
- YIN, R.K. (2005): *Estudo de Caso: planejamento e método*. Porto Alegre: Bookman.
- YOUNG, G.; CHARNS, M.; SHORTELL, S. (2001): Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system. *Strategic Management Journal* 22: 935-951.



Cristian Baú dal Magro

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau – FURB (2014). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB (2012). Especialização em Contabilidade Gerencial e Estratégica pela Universidade Comunitária Regional de Chapecó – UNOCHAPECÓ (2010). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária Regional de Chapecó – UNOCHAPECÓ (2009). Bolsista CNPQ – CAPES.



Mara Jaqueline Santore Utzig

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB (2012); Especialista em Auditoria de Gestão e Perícia Contábil pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (2007). Especialista em Gestão Empresarial pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (2004). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (2003). Professora da Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, Possui experiência na área contábil atuando em empresas de pequeno, médio e grande porte com a prestação de serviços contábeis e consultoria nas áreas tributária e controladoria.



Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha, 2008) homologado pela USP (2009), Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria (1992), graduado em Administração pela Universidade Federal de Santa Maria (1990), mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2004) . Experiência na área de Administração e Contabilidade Gerencial, principalmente nos seguintes temas: finanças, orçamento e controle gerencial. Professor do Departamento de Contabilidade na Universidade Regional de Blumenau, FURB, SC, no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC), Mestrado em Ciências Contábeis e Doutorado em Ciências Contábeis e Administração. Coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis desde Agosto de 2012. Bolsista PQ/CNPq Nível 2 e editor da Revista Universo Contábil. Líder do Grupo de Pesquisas em Controladoria e Sistemas de Informações - FURB e pesquisador no Grupo Pesquisas em Cultura Organizacional e Inter-relacionamento com seus Atores - FURB.