

# CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESIONAL

MANAGERIAL CONTROLS IN A CONFESIONAL EDUCATION GROUP

Recebido em: 10.02.2025  
Aprovado em: 20.03.2025

**Marcio Machini**

*Doutorando e mestre em Controladoria Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM), especialista em Psicopedagogia, MBA em Controladoria e Finanças pela Fundace da Universidade de São Paulo (USP), MBA em Administração Acadêmica e Universitária pela Fundação Pedro Leopoldo, graduado em Administração de Empresas, Pedagogia e Filosofia pelo Centro Universitário Claretiano de Batatais. Controller e pró-reitor administrativo do Claretiano.*

E-mail: marciomachini@claretiano.edu.br

**José Carlos Tiomatsu Oyadomari**

*Doutor e mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Professor do programa de pós-graduação em Controladoria, Finanças e Tecnologias de Gestão da UPM. Professor do Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) nos cursos de graduação em Administração e nos programas in company e educação executiva.*

E-mail: jcoyadomari@gmail.com

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

**David Kallás**

*Doutor em Estratégia pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV/Eaesp), mestre e graduado em Administração pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Professor no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) e na Faculdade Israelita Albert Einstein. Presidente da Associação Nacional de Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac).*

E-mail: [davidk@insper.edu.br](mailto:davidk@insper.edu.br)

**Ronaldo Gomes Dultra-de-Lima**

*Doutor em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV/Eaesp), mestre em Economia e MBA em Finanças pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), especialista em Administração Industrial pela Fundação Carlos Alberto Vanzolini da Universidade de São Paulo (USP), especialista em Administração de Recursos Humanos e Organização & Métodos e graduado em Administração de Empresas pela Universidade São Judas Tadeu (USJT). Professor do programa de pós-graduação em Controladoria, Finanças e Tecnologias de Gestão da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM).*

E-mail: [ronaldo.lima@mackenzie.br](mailto:ronaldo.lima@mackenzie.br)

**RESUMO**

Este artigo investigou a aderência do modelo de Malmi e Brown (2008) ao estudo dos controles gerenciais em uma instituição de ensino confessional, a qual concorre com organizações privadas nacionais e multinacionais. Um estudo de caso foi realizado, fundamentado principalmente na análise de 21 entrevistas, mas também com análise de documentos. Os resultados permitiram concluir pela grande aderência do modelo de Malmi e Brown (2008) para estudar os controles gerenciais e, também, identificar potenciais lacunas de controle gerencial. Outro resultado identificado foi que a organização combina controles culturais com recompensas intrínsecas, mas necessita de um aperfeiçoamento de controles, notadamente o planejamento estratégico e o *Balanced Scorecard* (BSC), os quais poderiam ajudar na transição de uma estrutura centralizada para uma estrutura descentralizada.

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

## PALAVRAS-CHAVE

Confessional, Controles gerenciais, Malmi e Brown.

## ABSTRACT

This article investigated the adherence of the Malmi and Brown (2008) model to the study of managerial controls in a confessional educational institution, which competes with national and multinational private organizations. A case study was conducted, primarily based on the analysis of 21 interviews, as well as document analysis. The results allowed us to conclude that the Malmi and Brown (2008) model has strong adherence for studying managerial controls and also helped identify potential gaps in managerial control. Another finding was that the organization combines cultural controls with intrinsic rewards but requires improvements in controls, notably strategic planning, and the Balanced Scorecard (BSC), which could aid in the transition from a centralized to a decentralized structure.

## KEYWORDS

Confessional, Managerial controls, Malmi and Brown.

## INTRODUÇÃO

Este artigo utilizou o modelo de Malmi e Brown (2008) para investigar a presença dos controles gerenciais como um pacote em uma instituição de ensino confessional.

O setor educacional passou por grandes transformações, principalmente com a abertura à iniciativa privada preconizada pelo advento da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) (*Lei nº 9.394, 1996*), a qual levou a um aumento no número de instituições privadas (grupos nacionais e internacionais) e maior oferta de cursos (Dittadi, 2008). Esse movimento provocou um aumento da concorrência no setor, fazendo com que as Instituições de Ensino Superior (IES) focassem variáveis como excelência no ensino, preço, evasão e inadimplência (Freitas, 2004). IES organizadas como empresas e algumas delas já listadas na bolsa de valores BM&FBovespa originaram uma série de

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

mudanças gerenciais, principalmente sobre as técnicas de controles gerenciais, com foco na melhoria de controle e desempenho (Dittadi, 2008), além de gestão profissionalizada (Freitas, 2004).

Convivendo com esse ambiente, atuam também as instituições filantrópicas de cunho confessional, as quais apresentam características peculiares, pois seu objetivo principal não é a obtenção de lucro ou geração de riqueza ao acionista, mas sim entregar mudanças sociais como seu principal produto (Drucker, 1994). No âmbito confessional, é necessário contemplar o ponto de vista do conhecimento acadêmico e, na extensão, a religiosidade, ou seja, é preciso ser capaz de sintetizar ciência e fé. Nesse sentido, Vasselai (2001, p. 90), falando sobre as organizações católicas, aponta que “[...] o que define a universidade confessional católica são as circunstâncias que envolvem as atividades nela exercidas fazendo com que a ciência se apresente como um projeto que tenha sentido para os humanos”.

A participação de instituições confessionais no ensino superior não é nova – ela faz parte da história da educação do país, trazendo em seu bojo um caráter social e comunitário típico de sua característica religiosa, mas que com esse novo cenário levou as IES confessionais a repensarem seu modo de atuação (Tavares, 2009).

Tal qual organizações com fins lucrativos, as IES confessionais necessitam obter superávit para que possam dar continuidade às suas ações, porém, distintamente de uma empresa de mercado, o superávit não é utilizado para gerar riqueza para o acionista, mas sim para subsidiar projetos atuais e futuros, gerando mudanças sociais, ou seja, a geração de riqueza é voltada para a sociedade (Assaf Neto et al., 2006).

Nesse sentido, as IES também precisam ter controles gerenciais, pois estes são vistos como importantes instrumentos para implantação da estratégia (Anthony & Govindarajan, 2006) e para obtenção de desempenho (Henri, 2006; Oyadomari et al., 2011). Esses controles gerenciais ativam as competências organizacionais como inovação (Beuren & Oro, 2014; Frezatti et al., 2017; Nisiyama et al., 2016) e também influenciam o comportamento dos colaboradores para assegurar que os planos organizacionais sejam cumpridos (Brenner & Ambos, 2013; Merchant & Van de Stede, 2007).

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

Portanto, se há relativo consenso em relação aos efeitos e propósitos dos controles gerenciais, ainda não há consenso sobre quais tipos de controle gerencial uma organização deva adotar, pois, à luz da teoria da contingência, a adoção dos controles gerenciais é influenciada por diversos aspectos, como estratégia, complexidade do sistema de produção, tecnologia, incertezas ambientais, entre outros (Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2003; Otley, 1980, 2016).

Uma ideia bastante disseminada na literatura é que os controles emergem como um pacote, em vez de serem implementados de uma só vez. Nesse sentido, o *framework* desenvolvido por Malmi e Brown (2008) é uma importante referência, sendo o segundo artigo mais citado em uma recente revisão da literatura feita por Spékle e Kruis (2014). Apesar disso, Bedford e Malmi (2015) afirmam que há uma carência de estudos empíricos sobre os controles gerenciais como pacote.

Considerando o contexto de uma organização confessional que concorre com organizações orientadas ao lucro, mas que precisa implementar a estratégia e para isso utiliza os controles gerenciais, este estudo se propõe a responder à seguinte questão de pesquisa: “Quão aderente é o modelo de Malmi e Brown (2008) para identificar como funcionam os controles gerenciais existentes em uma rede de ensino confessional?”

O estudo foi desenvolvido em uma instituição filantrópica de cunho confessional, a qual concorre com IES de maior tamanho e com orientação para o lucro.

Nosso estudo possui importantes contribuições para a literatura. A primeira delas é que abrange os controles gerenciais em uma organização confessional, um setor ainda pouco estudado. A segunda é que se junta aos poucos estudos brasileiros que têm pesquisado o *framework* de Malmi e Brown (2008).

O artigo se inicia com esta introdução. A seguir, discute-se o referencial teórico; mais adiante, o método de pesquisa é apresentado; depois, são apresentados e discutidos os resultados; e, por fim, são feitas as considerações finais.

CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### Sistemas de controle gerencial

As organizações estabelecem estratégias para atingir seus objetivos e necessitam de controles para garantir sua realização. O controle é, assim, um mecanismo utilizado por uma organização para assegurar que seus planos sejam cumpridos (Brenner & Ambos, 2013), servindo como instrumento para implantação da estratégia (Anthony & Govindarajan, 2006), auxiliar na tomada de decisão, alinhar estratégias ou melhorar o desempenho (Simons, 2000).

O *framework* de Malmi e Brown (2008) apresenta cinco tipos de controles: planejamento, cibernético, recompensa, administrativo e cultural.

Os controles de planejamento lidam com a definição de padrões e metas, direcionando esforços dos colaboradores. Além disso, controlam as atividades para que o resultado seja atingido, deixando claro o nível de esforço exigido, bem como detalhando as tarefas para execução no curto prazo e as tarefas de longo prazo relacionadas com a estratégia (Malmi & Brown, 2008).

Os controles cibernéticos são um processo de medição de desempenho e *feedback*, em que se compara o desempenho real com um padrão estabelecido e são apontados os desvios e as variações orçamentárias, os quais espera-se que sejam corrigidos. Esses controles são os orçamentos, o sistema de medidas financeiras, o sistema de medidas não financeiras e o sistema de mensuração híbrido, como o *Balanced Scorecard* (BSC) (Malmi & Brown, 2008).

Os controles de recompensa podem ser entendidos como uma “extensão” dos controles cibernéticos, uma vez que as recompensas normalmente estão atreladas ao atingimento das metas. Esses controles pretendem aumentar o desempenho da organização por meio de recompensas extrínsecas ou intrínsecas. Para Bonner e Sprinkle (2002), a recompensa incentiva a congruência das tarefas com os objetivos institucionais, e em geral está principalmente relacionada à provisão de recompensas financeiras tangíveis, ou seja, recompensas extrínsecas (Bedford & Malmi, 2015).

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

Os controles administrativos são as regras que estabelecem o que deve e o que não deve ser feito. São subdivididos em três grupos distintos: estrutura organizacional, governança e procedimentos e políticas (Malmi & Brown, 2008), e geralmente têm características coercitivas e punitivas (Brenner & Ambos, 2013).

Os controles culturais são operacionalizados por meio da assimilação dos princípios da instituição pelos funcionários da empresa. São divididos em três aspectos: valor, símbolo e clã (Malmi & Brown, 2008).

As organizações são um sistema social organizado, pois, além de gerar bens, produzem formas de conhecimento e realizam a socialização por meio de seleção, treinamento e aprendizado (Motta, 1979). O aspecto cultural dos controles foi estudado por Tsamenyi et al. (2008) no âmbito de empresas familiares e, nesse contexto, os controles informais estão relacionados com a cultura. Lange (2008) define que a pressão normativa que garante a obrigação social é o controle social/cultural.

## METODOLOGIA

Este artigo se apresenta na forma de um estudo de caso único de uma entidade que, dadas suas particularidades, é representativa do setor (Gil, 2002; Yin, 2005). Para fins de garantir seu anonimato, ela será chamada neste artigo de Redec.

### A Rede de Educação – Redec

A Redec, nome fictício, é uma instituição de ensino com natureza confessional vinculada a uma congregação religiosa de origem europeia. Atua no campo educacional desde a década de 1970 por meio de sua mantenedora, uma associação sem fins lucrativos. Atende cerca de 30 mil estudantes desde os níveis da Educação Básica até o do Ensino Superior, nas modalidades presencial e a distância, possuindo unidades localizadas em mais de cinco estados de diferentes regiões do país, além de polos de apoio da educação a distância presentes nos demais estados do Brasil.

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

Devido ao amplo crescimento, foi criada uma rede com a finalidade de gerenciar melhor todas as unidades e polos, por meio da padronização de processos, melhoria de qualidade e otimização de custos. Com a organização na forma de rede, surgiu a necessidade de um sistema de governança e de um sistema de controle gerencial.

### Missão e princípios

A missão da Redec está centrada na concepção do homem e nos valores cristãos, e seu projeto educativo está atrelado a princípios como singularidade, abertura, autonomia, entre outros. A missão e os princípios são buscar uma formação integral, entendendo a pessoa como ser único, responsável, livre e com autonomia e comprometimento com a vida.

### Estrutura da Redec

A centralização na forma de rede iniciou a transição de uma gestão isolada em cada unidade para uma gestão centralizada, trazendo com isso vários benefícios: unificação da marca, identidade da cor, padronização dos processos, sinergias e redução de custos; concomitantemente, trouxe desafios como a reorganização dos controles gerenciais para atender à Redec.

A estrutura organizacional da mantenedora é composta por uma presidente, um tesoureiro e um conselho fiscal com três membros, o qual é responsável por aprovar a prestação de contas anual, bem como o plano de ação. Há ainda uma Comissão de Educadores, responsável por alinhar os valores da mantenedora com a Rede de Educação.

Apesar de a gestão ser centralizada, o processo de decisão é colegiado; assim, a diretoria da Redec é que toma as decisões, mas estas são sempre decididas de forma colegiada com os gestores envolvidos. Na elaboração dos planos, estes são acompanhados por meio de reuniões de prestação de contas ou cobrança direta com os gestores responsáveis pela execução do planejamento.

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

## Procedimentos de coleta de dados

Partindo das recomendações de Yin (2005), foi realizado um levantamento dos principais controles gerenciais existentes na instituição, utilizando três fontes de informações (documentos institucionais, conteúdos de reuniões e entrevistas semiestruturadas), buscando dessa forma a triangulação dos dados para confirmação das evidências.

Os documentos institucionais pesquisados foram: Estatuto, Políticas, Cartas de Princípios, Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) e Relatório de Indicadores. O conteúdo das reuniões foi obtido por meio das atas dessas reuniões.

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com dez diretores dos segmentos de Educação Básica e Ensino Superior e com 14 gestores de diversas áreas acadêmicas e administrativas, objetivando identificar os controles gerenciais existentes. A escolha de diretores e gestores levou em consideração seu potencial de contribuição para esta pesquisa, por estarem em cargos com maior abrangência de conhecimento da instituição estudada, podendo apresentar perspectivas diversas sobre os controles gerenciais.

Os nomes dos entrevistados, por questão de sigilo, foram categorizados da seguinte forma: Diretores (Dir1 a Dir10), Gestores Acadêmicos (Gestacad1 a Gestacad3) e Gestores Administrativos (Gestadm1 a Gestadm11). A análise das entrevistas foi feita pela técnica de análise de conteúdo (Bardin, 1977) utilizando o software NVivo® versão 11. A Tabela 1 apresenta a categorização utilizada na análise das entrevistas, as quais foram definidas com base na revisão da literatura.

A análise de conteúdo foi composta por três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, inferência e interpretação (Bardin, 1977, p. 95).

## Roteiro da entrevista semiestruturada

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas a partir de um roteiro criado com base na literatura existente. Inicialmente, o roteiro foi submetido a um pré-teste com dois gestores da área administrativa e serviu para incorporar melhorias,

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

principalmente no que se refere ao esclarecimento de termos que não estavam sendo adequadamente compreendidos.

### Tratamento de dados

As entrevistas foram gravadas e, posteriormente, transcritas para análise, sendo realizada uma leitura flutuante sobre todo o material, a fim de promover a familiaridade com o conteúdo e identificar lacunas, possíveis incompreensões e falhas na transcrição.

Após essa etapa, foi realizada a análise do conteúdo, visando obter informações complementares que não foram perceptíveis na leitura flutuante.

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

### Análise das categorias e unidades de significado

As categorias foram construídas a partir das unidades de significados e apoiaram-se nas tipologias de controles gerenciais apresentada por Malmi e Brown (2008), conforme descritas na Tabela 1.

TABELA 1 – Categorias e unidades de significado

Categorias	Unidades de significado
Controles de planejamento	1. Longo prazo
	2. Curto prazo (Tarefa)
	3. Centralização
Controles cibernéticos	4. Orçamento
	5. Medidas financeiras
	6. Medidas não financeiras
	7. Ausência de medidas

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

Categorias	Unidades de significado
Controles por recompensas	8. Atualização profissional
	9. Oportunidade de crescimento na instituição
	10. Apoio pessoal
	11. Recompensa intrínseca
	12. Recompensa extrínseca
	13. Presença de elogio
Controles administrativos	14. Ausência de um sistema de recompensas formal
	15. Estrutura organizacional
	16. Estrutura de governança
Controles culturais	17. Regras e políticas
	18. Valores são transmitidos no ambiente de trabalho
	19. Confiança
	20. Características de instituição confessional
	21. Valorização do ser humano
	22. Motivação do colaborador
	23. Presença da direção
	24. Ausência de feedback

### Análise dos controles gerenciais

Com base na identificação das unidades de significado e no agrupamento das categorias, foram identificados os controles gerenciais existentes na Redec. A classificação temporal (curto e longo prazo) utilizada nesta pesquisa está em linha com O'Grady e Akroyd (2016), os quais apontam que os controles de planejamento, cibernético e de recompensa são voltados para o curto prazo, enquanto os culturais e administrativos focam o longo prazo.

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

## Controles de planejamento

Os controles de planejamento são caracterizados como instrumentos que articulam e comunicam formalmente as metas para os indivíduos da organização (Bedford & Malmi, 2015, p. 7). Nesta pesquisa, esses controles foram evidenciados por meio das entrevistas com a constatação de menções a planejamentos de curto e longo prazo vinculados a tarefas, a projetos mais curtos no horizonte do tempo e, também, com menções sobre a centralização do planejamento.

O PDI é um tipo de planejamento de longo prazo, conforme aponta o Gestacd2: “Formalmente, tem-se o PDI, que é o Plano de Desenvolvimento Institucional, [em] que é feito um planejamento estratégico dentro das áreas, das diversas áreas da instituição, desde infraestrutura até as áreas mais voltadas ao negócio, que são as atividades acadêmicas”.

Observou-se que o documento formal do PDI confirma essa evidência, que é corroborada por sua discussão e aprovação constatada em ata de reunião do Conselho Superior (Consup) e Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (Consep).

Foi possível notar que o PDI, muitas vezes, faz o papel do que seria o planejamento estratégico, o qual compreende a definição de metas e planos de ação para o médio e longo prazos, incluindo a criação de projetos ou outras iniciativas (O’Grady & Akroyd, 2016, p. 14). Esta afirmação do Gestadm5 evidencia isso: “Temos, assim, não muito oficializado, mas temos feito em cada unidade, que é o Plano de Desenvolvimento Institucional no Ensino Superior, e nos colégios nós temos feito também essa reestruturação pedagógica educacional, que tem dado resultados”.

No que tange ao planejamento de curto prazo, constata-se em reuniões realizadas para discutir projetos de impacto no curto prazo e de tarefas cotidianas uma evidência da dificuldade de fazer planejamento de médio e longo prazo, conforme a fala do Gestadm5: “[...] às vezes, a gente até faz planejamento de médio e longo prazo, mas dificilmente a gente consegue seguir; existe muita mudança de regra de negócio, que acaba atrapalhando o que foi planejado a médio e longo prazo”.

Notou-se também que a organização age de forma reativa aos acontecimentos, o que pode ser caracterizado como elaboração de estratégia emergente (Mintzberg & Waters,

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

1985), conforme aponta o Gestadm1: “Esse colegiado aqui, às vezes, ele é informal, então marcamos uma reunião para discutir tal assunto, de repente; assim, ‘você tem cinco minutos?’”.

Também foram evidenciadas críticas em relação à centralização do planejamento por ser realizado pela matriz, sem a participação das unidades, mas nota-se que esse processo parece estar em transição e evoluindo à medida que a direção nota o comprometimento e a capacitação dos colaboradores.

Bem, é uma gestão bem centralizada, porém, eu percebo que nos últimos anos [...] essa centralização vem diminuindo em alguns pontos, isso por conta do comprometimento de alguns funcionários que buscam uma qualificação, e aí, quando o 'cara' busca uma qualificação, ele passa a entender um pouco melhor do negócio que ele está fazendo. E talvez isso esteja passando uma segurança maior para a direção. Essa confiança está gerando uma descentralização de alguns setores, mas isso é um processo lento que não vem acompanhando a expansão da instituição (Gestadm1).

Na presente pesquisa, foram constatadas reuniões realizadas para discutir projetos de curto prazo e gerenciar tarefas cotidianas que tangem a perspectiva de curto prazo e se apresentam como iniciativas informais, o que também está de acordo com Brews e Hunt (1999) e Mintzberg (1994), os quais observam que o processo de planejamento estratégico adota abordagens formais e sistemáticas, bem como informais e emergentes. Essa abordagem informal pode ser percebida em menções sobre um planejamento dinâmico que se altera constantemente e que é enquadrado como de curto prazo, agilidade essa necessária diante da realidade do ambiente do mercado educacional brasileiro.

Essa perspectiva de curto prazo pode ser exemplificada pela decisão de terceirização dos serviços de cobrança, uma vez que essa terceirização está focada na melhoria do fluxo de caixa.

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

## Controles cibernéticos

Os controles cibernéticos estão presentes na Redec e foram identificados nas entrevistas com menções a respeito da importância de controles de gastos, indicadores de inadimplência e qualidade, sendo alguns confirmados com presença em documentos e atas de reuniões. Porém, notaram-se pelas entrevistas algumas referências à ausência de medidas formais, indicando que, para alguns gestores, essas medidas de desempenho são necessárias.

O orçamento tradicional não está presente nas rotinas de gestão. Em vez disso, é feito apenas um plano de gastos, conforme relata o Gestadm10: “[...] todo ano é feito um levantamento ano a ano do que foi gasto, conta por conta, [...] vamos dizer, um planejamento orçamentário disso”.

Embora não possa ser caracterizado como um orçamento, nota-se que contém algumas características do processo, como a necessidade de aprovação pelo superior, conforme o seguinte relato:

[O plano de gastos] é aprovado pela diretoria. Eu acho que a gente faz esse orçamento, a gente faz isso em um nível mais abaixo, e depois é levado ao diretor da unidade, e o diretor da unidade [...] a gente explica para ele também direitinho; normalmente, ele aprova isso (Gestadm10).

Entretanto, nota-se que esse procedimento de aprovação de gastos ainda não é uniforme em toda a organização, como é o caso dos polos de ensino, conforme aponta o Gestacad3: “É uma questão [os polos de ensino] que a gente, eu acho, vai futuramente trabalhar, a questão de orçamento por polo”.

Há também a percepção da necessidade de formalização do orçamento, conforme os relatos a seguir:

Por exemplo, vamos trabalhar com uma cota [de gasto] para tal departamento. Então, o departamento cria uma responsabilidade, [de] que ele só vai comprar porque ele só tem

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

aquilo para gastar. Se ele exceder aquilo, quer dizer, ele vai ter uma cobrança, vai ter um outro questionamento posterior, e hoje não se tem (Gestadm9).

Eu sinto falta de uma ferramenta gerencial (Gestadm2).

Ferramenta formal não tem (Gestadm3).

As medidas financeiras aparecem com a presença de comentários sobre fluxo de caixa, como na fala do Dir1: “Nós temos que ter um controle rígido do que nós recebemos e do que nós pagamos, otimização de custo, inadimplência, ponto de equilíbrio, lucro [superávit].”

Outros termos também foram encontrados nos relatórios de controladoria e nas atas de reunião, como faturamento, inadimplência, margem de contribuição, lucro (superávit) e Ebitda.

Na análise das entrevistas, ficou evidente que os gestores consideram como medidas de desempenho aspectos qualitativos como a perspectiva dos alunos e funcionários: “[...] pela satisfação dos clientes, [que são] os alunos, pela satisfação dos outros clientes, que são os funcionários [da Redec], de como eles avaliam a [minha] unidade” (Gestadm11); “[...] o número de alunos é um fator também, o número de matrículas efetivadas” (Gestacad1).

Essa preocupação pode ter como origem os diferentes mecanismos de avaliação de desempenho instituídos pelo Ministério da Educação (MEC) – como o Exame Nacional do Ensino Médio (Enem), o Índice Geral de Cursos (IGC), o Conceito Preliminar de Curso (CPC) e o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) – e por órgãos internos, como a Comissão Própria de Avaliação (CPA), conforme as seguintes evidências: “Em termos de indicadores externos, existem as avaliações do Ministério da Educação” (Gestacad1); “Mas um indicador que a gente tem é a CPA” (Gestacad3).

Embora não exista orçamento, alguns instrumentos e procedimentos desempenham esse papel (Hansen & Van der Stede, 2004), como é o caso da aprovação de gastos operacionais e investimentos, que é percebida por alguns como um orçamento.

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

Outros procedimentos contribuem para execução desse papel, por exemplo, a discussão dos gastos do exercício anterior com a área de controladoria também surge como percepção de um planejamento orçamentário, além da projeção de sustentabilidade financeira para cinco anos do PDI e outros mecanismos rotineiros, como aprovação de verba para realização de atividades pedagógicas.

As medidas financeiras aparecem em comentários sobre fluxo de caixa, otimização de custo, inadimplência, ponto de equilíbrio e lucro (superávit).

### Controles por recompensas

Os controles por recompensas foram evidenciados nas entrevistas e na análise de documentos e atas de reuniões, porém não na forma de remuneração variável, pois esse tipo de remuneração não é adotado na Redec. Em vez disso, a organização promove outros tipos de incentivos, como treinamentos para atualização profissional, gerando oportunidades de ascensão dentro da instituição, apoio pessoal e elogios.

O incentivo na forma de cursos de atualização é ressaltado nas entrevistas, como é percebido na fala do diretor de uma unidade: “Eu vejo assim que a Redec está sempre capacitando, dando oportunidades com cursos para todos os funcionários, e está sempre preocupada com isso, com a capacitação do profissional mesmo, do colaborador” (Dir3). Outro diretor apresenta um exemplo prático quando diz: “[...] a mim, por exemplo, o curso que eu fiz, o MBA, me ajudou muito a abrir horizontes, abrir a visão” (Dir8). Até mesmo no nível dos gestores observou-se essa percepção na fala de um gestor acadêmico: “Hoje, eu estou fazendo um curso de liderança, acredito que isso é um reconhecimento. Porque se eu não tivesse um bom desempenho, eu não ia ter essa oportunidade” (Gestacad2). Essas constatações nas entrevistas também foram evidenciadas em documentos como o plano de carreira docente e nas atas de reunião.

A oportunidade de crescimento é relatada nas entrevistas como valorização dos colaboradores que estão na instituição e a capacitação destes, evidenciada nas falas de um gestor acadêmico que diz: “Sempre tem algum setor que pede alguma indicação. E eu sempre indico, se é para melhorar, um funcionário meu” (Gestacad2); e na percepção de

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

um gestor administrativo quando relata: “Bom, eu vejo com bons olhos. Porque assim, hoje eu posso dizer que a instituição sempre dá oportunidade às pessoas que estão na instituição, [...] eu sou prova disso, entrei como operador de telemarketing há dez anos, e hoje estou como supervisor [de outra área]” (Gestadm9).

Nota-se que essas iniciativas não são formalizadas, uma vez que não foram encontradas evidências nem nos documentos, nem nas atas de reunião.

O apoio pessoal é constatado nas entrevistas na forma de colaboração e no suporte para colaboradores com problemas pessoais, como relata um gestor acadêmico: “Um exemplo: quando um funcionário tem algum problema, a gente tenta resolver junto” (Gestacad1).

Essa prática está arraigada informalmente na cultura da instituição. Embora não seja identificada nas atas de reunião, emana da declaração da missão e da Carta de Princípios, documento de acesso restrito a gestores da instituição em estudo.

A recompensa intrínseca está mais presente do que a extrínseca, e aparece como comprometimento com a missão e o projeto da Redec. Identificou-se a prática do elogio como forma de reconhecimento, como é percebido na fala de um diretor quando afirma que: “Eu gosto de trabalhar muito também, com o elogio. Eu acho que as pessoas têm a necessidade de serem elogiadas, porque quando é para criticar, a gente tem mais facilidade em apontar suas falhas, e o elogio, às vezes, não vem” (Dir9). Esse argumento é reforçado por outro diretor: “É o elogio do trabalho, do resultado do esforço que eles dedicam. Isso tem um peso que você não imagina. Por isso acho que a minha equipe está motivada a trabalhar” (Gestadm6). Mesmo assim, essa prática não está evidenciada nos documentos, mas pode ser constatada no reconhecimento do presidente aos gestores e diretores em ata de reunião.

## Controles administrativos

Segundo Malmi e Brown (2008), e Merchant e Van der Stede (2007), políticas e procedimentos estão vinculados a determinar as tarefas a serem realizadas e os comportamentos esperados (Bedford & Malmi, 2015, p. 8). Nesse aspecto, temos os controles

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

administrativos, que, além de estarem vinculados ao que deve ou não ser feito, apresentam-se também como estrutura e governança organizacional (Malmi & Brown, 2008).

A implementação de uma estrutura organizacional tem como motivação a visão de que “uma confessional hoje tem que ter uma estrutura de empresa. Como qualquer empresa, ela também tem que ser vista, analisada, organizada e administrada por uma empresa” (Dir1). Quanto à centralização, a justificativa é econômica: “Se você deixa para cada unidade pensar, decidir, cada um vai querer trabalhar do seu jeito, dar a sua cara, e aí tem outro perigo, que é o aumento de custos” (Dir1).

A transição para uma estrutura mais profissionalizada é evidenciada na seguinte citação: “[...] saindo de um modelo que tinha uma aparência um pouco de gestão familiar, com poucos membros e a mantenedora envolvida, [...] agora ela parte para um modelo mais parecido com o modelo de mercado, de empresa” (Dir6).

A organização tem outros instrumentos que funcionam como mecanismos de governança, os quais são considerados relevantes, conforme a citação do Dir6, para quem “uma ferramenta que eu acho expressiva na instituição é a Congregação, que, você sabe, o Comitê de Educadores e Administradores, que tem uma instância executiva e uma instância de plenário, onde todos os membros podem se expressar”.

As regras e políticas estão sendo criadas e são entendidas como necessárias, conforme a citação do Gestadm10, para quem “tem que ter as regras, eu acho que a Redec tem criado regras, a gente tem que seguir [...] a gente vai melhorando essas regras, vai adequando essas regras para entrar em um consentimento legal. Então, eu acho que tem que ter regra mesmo”. Por outro lado, há a percepção de que não existem muitas regras como em outras organizações. O Gestadm4 afirma que “o colaborador entra aqui e ele fica até preocupado, porque não existe uma cartilha, não tem isso ‘Ó, você não pode fazer isso, não pode fazer aquilo’”.

Os controles administrativos apresentam, em relação à estrutura organizacional, um modelo de gestão confessional, com suas peculiaridades, o que pode ser confirmado pela análise de seu estatuto; contudo, não ficam evidenciados nas atas de reunião.

Com relação à governança, constatam-se a presença de prestação de contas e as sugestões de criação de um conselho administrativo, evidenciado no regimento da

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

instituição. No âmbito das regras e políticas, a revisão de processos e a criação de políticas institucionais surgem como elementos de controle, o que pode ser evidenciado nas políticas descritas e por meio da presença em atas de reunião de aprovações de regulamentos. A melhoria da comunicação interna e a criação de um código de ética são apresentadas como sugestões de melhoria desses controles.

### Controles culturais

Os controles culturais relacionam-se com os valores, clãs e símbolos que, pela forte presença, determinam certo controle nas organizações (Malmi & Brown, 2008).

O construto controle social é incluído para capturar os efeitos de processos informais que resultam em funcionários acumulando valores e pressupostos básicos infundidos dentro dos símbolos, rituais, linguagem e estruturas sociais da organização (Schein, 2004 como citado em Bedford & Malmi, 2015, p. 8).

Os valores são transmitidos pelos próprios colaboradores, conforme a fala do Dir1: “As pessoas adquirem isso hoje mais por osmose, é o contágio com a sua equipe de trabalho, que elas vão vendo como eles trabalham, como eles têm o pensamento, como eles agem, e aí elas vão mudando”. Quanto mais coesos os valores transmitidos, maior será sua influência nos novatos, controlando-os indiretamente (Bedford & Malmi, 2015, p. 8).

A confiança é bastante presente, conforme a fala do Dir1: “Então eu parto do princípio: eu confio na pessoa. Se você não parte do princípio da confiança, você nunca vai deixar essa pessoa crescer e mostrar o que ela pode fazer”.

Com relação à estrutura, a organização em estudo, embora em processo de adaptação ao ambiente empresarial, mantém características tradicionais de confessionalidade, como visão assistencialista e conservadora, vínculos familiares e emocionais, conforme afirma o entrevistado Dir6: “Eu acho que a instituição tem os seus valores apresentados, mas particularmente, valor que eu aprecio é o de abertura, de acolhimento”.

Campbell (2012) conclui, em sua investigação do impacto da seleção de pessoal no alinhamento de metas, que o controle cultural é um mecanismo importante de controle

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

gerencial em ambientes de tomada de decisão delegada (Campbell, 2012 como citado em O’Grady & Akroyd, 2016, p. 8).

A presença da direção nas unidades gera uma confiança pelo exemplo e também proporciona um controle sobre as operações.

Todos esses aspectos confessionais podem ser evidenciados na Missão, no Projeto Educativo e na Carta de Princípios (documentos internos da instituição), acrescentando-se a isso o fato de que todas as reuniões se iniciam com orações.

### Controles gerenciais na Redec

A partir das análises de conteúdo e da triangulação dos dados, foi constatada a existência de um conjunto de controles gerenciais na instituição, apresentados na Tabela 2.

**TABELA 2 – Controles gerenciais**

Categorias	Unidades de significado	Controles gerenciais	Controles gerenciais sugeridos a partir da análise das entrevistas e documentos
CONTROLES DE PLANEJAMENTO	1. Longo prazo	2. PDI	Planejamento estratégico da Redec
	2. Curto prazo (tarefa)	1. Ceclab	
CONTROLES CIBERNÉTICOS	1. Orçamento	1. Sustentabilidade financeira (PDI)	Orçamento
	2. Medidas financeiras	1. Ebtida/Lucro (superávit)	
		2. Inadimplência	
		3. Margem de contribuição	
	3. Medidas não financeiras	1. Enem	
		2. Enade/IGC/CPC	
	4. Híbridas		BSC

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

Categorias	Unidades de significado	Controles gerenciais	Controles gerenciais sugeridos a partir da análise das entrevistas e documentos
CONTROLES POR RECOMPENSAS	1. Atualização profissional	1. Capacitação profissional	
	2. Oportunidade de ascensão na instituição	1. Plano de carreira docente	Plano de carreira administrativo
	3. Apoio pessoal	1. Assistência ao colaborador	
	4. Presença do elogio	1. Incentivo verbal	
CONTROLES ADMINISTRATIVOS	1. Estrutura organizacional	1. Verticalizada 2. Ambiente familiar	
	2. Estrutura de governança		Instrumentos de governança corporativa
	3. Regras e políticas	1. Políticas institucionais	
		2. Regulamentos	
		3. Regimentos	
CONTROLES CULTURAIS	1. Transmissão de valores	1. Conscientização da missão e dos valores da Redec	
	2. Confiança	1. Credibilidade no colaborador	
	3. Características de instituição confessional	1. Vínculos familiares e emocionais	
	4. Valorização do ser humano	1. Cuidado e atenção com o colaborador	
	5. Motivação do colaborador	1. Reconhecimento do trabalho do colaborador	
	6. Presença da direção	1. Acompanhamento de perto dos trabalhos	

A Tabela 2 aponta que a instituição atua com vários controles que se enquadram em todas as tipologias de Malmi e Brown (2008); contudo, não existe formalização para

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

alguns. A composição funciona com o incremento de controles cibernéticos, de planejamento e administrativos formalizados; em nível de rede, isso traria benefícios para esse momento de transição.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como propósito de pesquisa testar a aderência do modelo Malmi e Brown (2008) para investigar os controles gerenciais como um pacote em uma instituição de ensino confessional, a qual concorre com organizações privadas nacionais e multinacionais.

Os resultados mostraram que a organização utiliza um pacote de controles gerenciais aliado a uma forte presença de controles culturais ancorados na confiança. Essa fase de mudança ocorre principalmente em virtude da expansão e da consolidação na forma organizacional de uma rede, com alterações no processo de gestão.

Notou-se que a Redec está na fase que precede a crise de autonomia (Greinner, 1998), pois há manifestações de uma necessidade de centralização do planejamento, processo que é parcialmente atendido pelo PDI, feito somente no Ensino Superior, não atendendo toda a rede. As evidências sugerem que a implementação de um planejamento estratégico poderia preencher as lacunas hoje existentes.

Os controles cibernéticos existem mais na forma de medidas não financeiras do que financeiras, sendo que estas não são discutidas em reuniões, nem utilizadas na avaliação de desempenho. Nesse sentido, entende-se que uma divulgação adequada das medidas, tanto financeiras como não financeiras, e a vinculação delas às metas estabelecidas, atuariam como alternativa indutora de desempenho.

Nesse caso, a presente pesquisa sugere a implantação do BSC devido a sua perspectiva de causa e efeito e instrumento de comunicação da estratégia. O orçamento é utilizado apenas como um controle de gastos realizados e aprovados pela direção. Sua formalização é ressaltada nas entrevistas como desejo vinculado à busca pela autonomia da unidade.

A estrutura é percebida pelos entrevistados como centralizada, com uma divisão clara entre a área acadêmica e a área administrativa. Apesar disso, alguns entrevistados

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

vislumbram uma tendência à descentralização. A prestação de contas anual é uma forma de governança e controle. Existem outros mecanismos de controle, mas são informais e ocorrem em níveis locais, necessitando de uma consolidação das políticas que foram e estão sendo criadas.

As recompensas são do tipo intrínsecas e não ocorrem em função do atingimento de metas formais, mas sim de acordo com a percepção do superior sobre o desempenho do subordinado. Muitas delas estão mais associadas ao desenvolvimento técnico do funcionário, indicando uma postura utilitária, mas, por outro lado, estão aderentes aos valores da instituição.

Esses valores são transmitidos informalmente pelas atitudes das pessoas e pela coerência da direção. A característica confessional fornece atributos de ser familiar e conservadora, todavia o colaborador sente-se parte da missão, desfruta de um tratamento humano. Essas perspectivas estão presentes nos princípios que abrangem respeito, diálogo e serviço. A presença e a coerência da direção com a missão e com os valores induzem o comportamento a um bom desempenho, percebendo mais recompensas intrínsecas do que extrínsecas, ligadas à oportunidade de ascensão e capacitação profissional ou reconhecimento verbal por meio do elogio.

O empenho em buscar o resultado positivo sem a cobrança formal dos controles cibernéticos pode ser decorrente da confiança, que se caracteriza por três fatores: habilidade, benevolência e integridade (Burke et al., 2007). A habilidade é notada não só por meio das frequentes menções sobre capacitação profissional, como também pelo trabalho em equipe e pela absorção da missão. Por sua vez, a benevolência é verificada na própria missão e nos princípios, remetendo ao cuidado com o outro, à outra oportunidade, à crença no potencial. A integridade, por fim, é observada pelo exemplo e pela coerência da direção e da província na gestão da rede.

Este artigo baseou-se nas percepções de pessoas que vivenciam a realidade da instituição analisada e, por essa razão, as generalizações dos resultados obtidos devem ser evitadas. Estudos futuros poderiam investigar o impacto dos controles culturais e da confiança no resultado de instituições educacionais de cunho confessional.

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

## REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial* (A. F. Neves Trad.). Atlas.
- Assaf Neto, A., Araujo, A. P., & Fregonesi, M. S. R. do A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 17, 105–118. <http://www.journals.usp.br/rcf/article/view/34199/36931>
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo* (L. A. Reto e A. Pinheiro Trad.). Martins Fontes.
- Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2–26. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500515000207>
- Beuren, I. M., & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), 285–310.
- Bonner, S. E., & Sprinkle, G. B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations, and Society*, 27(4-5), 303–345. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368201000526>
- Brenner, B., & Ambos, B. (2013). A question of legitimacy? A dynamic perspective on multinational firm control. *Institute for Operations Research and the Management Sciences*, 24(3), 773–795. <http://dl.acm.org/citation.cfm?id=2487540>
- Brews, P. J., & Hunt, M. R. (1999). Learning to plan and planning to learn: Resolving the planning school/learning school debate. *Strategic Management Journal*, 20(10), 889–913. [https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199910\)20:10%3C889::AID-SMJ60%3E3.0.CO;2-F](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/(SICI)1097-0266(199910)20:10%3C889::AID-SMJ60%3E3.0.CO;2-F)
- Burke, C. S., Sims, D. E., Lazzara, E. H., & Salas, E. (2007). Trust in leadership: A multi-level review and integration. *The Leadership Quarterly*, 18(6), 606–632. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1048984307001221>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations, and Society*, 33(7-8), 836–863.

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

- 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(2-3), 127–168.
- Dittadi, J. R. (2008). *Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina*. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos]. Repositório Digital da Biblioteca da Unisinos. <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/2834/JadirRobertoDittadiCienciasContabeis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Drucker, P. F. (1994). *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas* (5a ed.). Pioneira.
- Freitas, P. R. C. F. (2004). *Proposta de um modelo de posicionamento estratégico para IES brasileiras*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade Federal Fluminense].
- Frezatti, F., Bido, D. S., Cruz, A. P. C., & Machado, M. J. (2017). Impacts of interactive and diagnostic control system use on the innovation process. *Brazilian Administration Review*, 14(3), 1–24.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). Atlas.
- Greiner, L. E. (1998). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, May-June 1998.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations, and Society*, 31(6), 529–558.
- Lange, D. (2008). A multidimensional conceptualization of organizational corruption control. *Review – Academic of Management*, 33(3), 710–729. <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amr.2008.32465742>
- Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges, and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500508000401>

## CONTROLES GERENCIAIS EM UMA REDE DE EDUCAÇÃO CONFESSIONAL

- Merchant, K. A.; & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control system: performance measurement, evaluation, and incentives*. Pearson Education.
- Mintzberg, H. (1994). The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, 72(1), 107–114.
- Mintzberg, H., & Waters, J. A. (1985). Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*, 6(3), 257–272.
- Motta, F. C. P. (1979). Controle social nas organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 19(3), 11–25. <http://www.scielo.br/pdf/rae/v19n3/v19n3a02.pdf>
- Nisiyama, E. K.; Oyadomari, J. C. T.; Yen-Tsang, C.; & Aguiar, A. B. (2016). The use of management control systems and operations management techniques. *Brazilian Business Review*, 13(1), 56–81.
- O'Grady, W., & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 2–30.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In C. Emmanuel, D. Otley, & K. Merchant (Eds.), *Readings in accounting for management control* (pp. 83–106). Springer.
- Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62.
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Bido, D. S. (2011). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. *REAd – Revista Eletrônica de Administração*, 17(2), 298–329.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall.
- Speklé, R., & Kruis, A. M. (2014). Management control research: a review of current developments. In D. Otley, & K. Soin (Eds.), *Management control and uncertainty* (pp. 30–46). Palgrave Macmillan.
- Tavares, S. M. N. (2009). Governança em universidades confessionais no Brasil: modelo em construção. *Educação & Linguagem*, 12(19), 219–238. [www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/EL/article/viewFile/823/890](http://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/EL/article/viewFile/823/890)

MARCIO MACHINI, JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI, DAVID KALLÁS, RONALDO GOMES DULTRA-DE-LIMA

- Tsamenyi, M., Noormansyah, I. & Uddin, S. (2008). Management controls in family-owned businesses (FOBs): A case study of an Indonesian family-owned University. *Accounting Forum*, 32(1), 62-74. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998207000671>.
- Vasselai, C. (2001). *Universidades confessionais no ensino superior brasileiro: identidade, tradições e desafios*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade Estadual de Campinas. <https://doi.org/10.47749/T/UNICAMP.2001.205193>
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3a ed., D. Grassi Trad.). Bookman.