

SISTEMA MULTINÍVEL DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO PARA ESTABELEECER O DIÁLOGO ESTRATÉGICO: ESTUDO DE CASO EM SERVIÇOS CONTÁBEIS¹

MULTILEVEL MEASUREMENT SYSTEM PERFORMANCE TO ESTABLISH STRATEGIC DIALOGUE: A CASE STUDY IN ACCOUNTING SERVICES

SILVIO APARECIDO TEIXEIRA² | ANDRÉ GOBETTE SANTANA³ | CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA⁴

RESUMO

O objetivo deste estudo foi construir um quadro de sistema multinível de medição de desempenho em uma empresa de serviços contábeis para provocar o diálogo estratégico no ambiente organizacional, por meio dos indicadores de desempenho. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa sobre o problema. Para alcançar o objetivo da pesquisa, foi aplicado um estudo de caso em uma empresa do setor de serviços, em que se descrevem a estratégia, a estrutura e os processos da empresa, fundamentados nos documentos resultantes dos planos estratégicos e dos planos operacionais por ela implementados, no período 2005 a 2012, adotando-se como procedimentos de investigação a pesquisa bibliográfica, a documental, a realização de grupo focal e entrevistas com os principais gestores. Como resultado do diálogo estratégico observado no estudo de caso, obtido pela discussão dos grupos focais denominados círculos eleitorais para os Sistemas de Medição de Desempenho (SMD), desenhou-se o quadro de sistema multinível de medição de desempenho para a empresa estudada. O estudo contribui para o desenvolvimento de controles estratégicos e operacionais em empresas de serviços contábeis, pois o desenho do sistema permite que a medição de desempenho seja construída com várias interseções dentro da organização, de modo a reforçar o diálogo estratégico entre as grandes áreas e os setores envolvidos.

Palavras-chave: Medição de desempenho. Diálogo estratégico. Indicadores de desempenho.

ABSTRACT

The objective of the study is to build a framework of multilevel system of performance measurement in a business accounting services to obtain strategic dialogue on organizational environment through performance indicators. We conducted a descriptive study with a qualitative approach to the problem. To achieve the research objective, a case study in a company in the service sector, which explains the strategy, structure and business processes based on the documents resulting from the strategic plans and operational plans that the company implemented in the period was applied 2005-2012, using as investigation procedures bibliographical, documentary research and the focus groups and interviews with its key managers. As a result of the strategic dialogue observed in the case study, obtained by the discussion in the focus groups referred to as constituencies for SMD (Systems Performance Measurement), the framework of the multilevel system of performance measurement in the company studied was drawn. The study contributes to the strategic and operational controls in the financial services companies, and system design allows performance measurement is constructed with several intersections within the organization, strengthening the strategic dialogue between the large areas and sectors involved.

Keywords: Performance measurement. Strategic dialogue. Performance indicators.

1 Data de submissão: 14/05/2013. Data de aceite: 10/04/2015. Data de publicação: 20/06/2015.

2 Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela FURB, Professor Adjunto do curso de graduação em Ciências Contábeis e pós-graduação lato sensu em Controladoria & Finanças e Gestão Tributária da PUCPR e Professor Assistente da Universidade Estadual de Londrina. E-mail: silviot@al.furb.br

3 Mestre em Ciências Contábeis pela FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau, Coordenador do Núcleo Agência PUC/PR e Professor Universitário do Curso de Ciências Contábeis, Administração e Engenharia de Produção na PUC/PR E-mail: andregobette@sercomtel.com.br

4 Pesquisador com Bolsa Produtividade do CNPq e doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência/Espanha. Professor do Departamento de Contabilidade na Universidade Regional de Blumenau, FURB e coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

Os Sistemas de Medição de Desempenho (SMD) exercem um papel fundamental na gestão das organizações; sem tais sistemas, estas dificilmente lidariam de forma eficiente e eficaz com as questões relativas ao gerenciamento, o que poderia resultar em uma afetação deficiente dos recursos e, em última instância, em um aumento da probabilidade de insucesso. Os SMD são considerados um dos elementos essenciais para as organizações contemporâneas, as quais carecem de uma gestão eficiente e eficaz de seus recursos para sobreviverem ou para, pelo menos, justificarem sua existência (FERREIRA, 2009).

O SMD refere-se a um conjunto de procedimentos e processos estabelecidos que os gestores e outros participantes organizacionais utilizam, a fim de ajudar a garantir a consecução dos objetivos e metas da sua organização (OTLEY; BERRY, 1994). Para Steers (1997), a falta de ajuste entre os objetivos organizacionais e o comportamento organizacional resulta em uma disfunção comportamental. A esse respeito, disfunção significa que o resultado do comportamento do grupo, ou seja, o desempenho do grupo, não contribui para o bem geral da organização e, portanto, não resulta em eficácia organizacional – por exemplo, a performance do grupo não contribui para o bem geral, resultando na falta de efetividade organizacional, então, a fim de garantir e manter o ajuste, faz-se necessário garantir, manter e desenvolver um diálogo estratégico em toda a organização (HASS; KLEINGELD, 1999). A ideia de um diálogo estratégico consistente exige atenção no que diz respeito à coerência mútua entre os vários sistemas de mensuração de desempenho. No entanto, a contabilidade gerencial concentra suas pesquisas quase que exclusivamente no âmbito do controle do comportamento de decisão gerencial e de desempenho gerencial (ANTHONY, 1965).

De acordo com Griffin e Moorhead (2006), a análise e o entendimento do comportamento organizacional contribuem para que os gestores vejam mais claramente por que as demais pessoas na organização agem de determinada maneira. A teoria Y é uma abordagem da administração que considera os empregados com uma visão otimista e positiva – um dos pressupostos dessa teoria é o de que os indivíduos têm motivação interna para atingir os objetivos com que se comprometeram, e comprometem-se com objetivos desde que sejam compensados quando os alcançarem (MCGREGOR, 1960).

A medição do desempenho de empresas tem se mostrado como interesse central entre gestores e

pesquisadores de contabilidade de gestão (OTLEY, 1999). Nesse cenário, desenvolvimentos recentes nesse campo dizem respeito à recuperação da relevância da função de controle de gerenciamento. Uma abordagem contemporânea para projetos de sistema de controle gerencial que resultou desses desenvolvimentos foi o *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1992, 1993, 1996b).

De acordo com Kaplan e Norton (1996a), para se estabelecerem metas, é necessário que haja um sistema de medidas, porque medir é importante – de acordo com os autores, o que não é medido não é gerenciado. O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de alinhamento estratégico e mensuração de desempenho que possui quatro perspectivas e se preocupa em estabelecer o desdobramento de indicadores, por meio de relações de causa e efeito, no âmbito das seguintes perspectivas: financeira; de mercado e clientes; de processos internos; de aprendizagem e inovação (KAPLAN; NORTON, 1996a).

Otley e Berry (1980) acreditam que tentar desenvolver uma abordagem integral para o controle dos artefatos de contabilidade gerencial é tão importante quanto estabelecer estratégias de organização humana para o bem-estar da sociedade. Nesse contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: como o diálogo estratégico pode acontecer no ambiente organizacional de uma empresa de serviços contábeis a partir de um sistema de indicadores de desempenho? Assim, o estudo objetiva construir um quadro de sistema multinível de medição de desempenho em uma empresa de serviços contábeis, para provocar o diálogo estratégico no ambiente organizacional por meio de indicadores estratégicos e operacionais.

O trabalho justifica-se pela contribuição para o desenvolvimento da literatura sobre o tema, pois amplia o conhecimento da relação entre o sistema multinível de indicadores de desempenho e o estabelecimento do diálogo estratégico em empresas, particularmente em empresas de prestação de serviços contábeis. Além disso, discute possíveis melhorias na produtividade das empresas e apresenta subsídios para estudos futuros e para pesquisas relacionadas aos sistemas de medição de desempenho e ao diálogo estratégico no ambiente organizacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistemas de Medição de Desempenho

Ao longo dos últimos vinte anos, a relação entre Sistemas de Medição de Desempenho (SMD) e estratégia tornou-se um tema popular

entre as pesquisas científicas realizadas na área contábil (LANGFIELD-SMITH, 2006). O uso de Sistemas de Medição de Desempenho (SMD) para apoiar processos estratégicos tem sido amplamente pesquisado por estudiosos de gestão e contabilidade (HASS; KLEINGELD, 1999; HASS; ALGERA, 2002; LILLIS, 2002; CHENHALL, 2005; HENRI, 2006; DAVIS; McDONALD; MARASHI, 2007; CHENHALL; KALLUNKI; SILVOLA, 2011; LI; TANG, 2009; FERREIRA; OTLEY, 2009; KOLEHMAINEN, 2010; MEADOWS; PIKE, 2010; WANG; LU; CHEN, 2010; BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; GROEN; WOUTERS; WILDEROM, 2012; AGOSTINO; ARNABOLDI, 2012).

O SMD é definido como um conjunto de mecanismos e processos usados por uma organização para a identificação dos objetivos principais e como apoio para a implementação de ações de planejamento, medição, controle, recompensa e aprendizado (FERREIRA; OTLEY, 2009). Uma das características desse sistema é que ele é projetado para apresentar aos gestores medidas financeiras e não financeiras que abrangem diferentes perspectivas, as quais, em combinação, fornecem uma maneira de traduzir a estratégia em um conjunto coerente de medidas de desempenho. Assim, o SMD pode ser definido como um meio para apoiar a orientação estratégica de uma organização, através de orientação, pensamentos e esforços encorajadores que são consistentes com as estratégias organizacionais (OUCHI, 1979; FLAMHOLTZ, 1983; LANGFIELD-SMITH, 2006). Ao longo das duas últimas décadas, o meio pelo qual o SMD pode fornecer esse suporte e o seu relacionamento com a estratégia têm sido o foco de diversas pesquisas científicas (LANGFIELD-SMITH, 2006).

Uma das mais relevantes funções da medição de desempenho é proporcionar informação para a tomada de decisão e, por consequência, contribuir para a criação de valor. Ao influenciar a tomada de decisão, o sistema apoia o processo de planejamento e controle (FERREIRA, 2009). O sistema tem a função de influenciar os comportamentos dos diversos colaboradores no sentido de assegurar que estes estejam de acordo com os objetivos da organização. Outra função relevante da mensuração do desempenho é a de sinalização, tanto no ambiente interno como no externo. Ao eleger as medidas-chaves de desempenho, a organização sinaliza aos colaboradores a importância dos aspectos estratégicos. Em nível externo, sinaliza para os *stakeholders*, que fazem parte do ambiente organizacional, com reportes de informações não financeiras relativas ao

desempenho, como inovação, operações, níveis de satisfação de clientes e outras (FERREIRA, 2009).

Na escolha dos métodos de avaliação de desempenho, devem-se considerar os seguintes aspectos: a) grau de complexidade dos serviços e operações, b) grau de customização e conseqüente variação dos processos e c) nível de agregação dos dados e análises (McLAUGHLIN; COFFEY, 1990). Para Figueiredo (2003), existem nove categorias principais relacionadas aos atributos para avaliação de Sistemas de Medição de Desempenho, a saber: i) aprendizagem organizacional, ii) análise crítica, iii) balanceamento, iv) clareza, v) dinamismo, vi) interação, vii) alinhamento, viii) participação e ix) relacionamento causal. O quadro 1 apresenta a descrição de cada um desses atributos:

Quadro 1 – Atributos para avaliação de Sistemas de Medição de Desempenho

Atributo	Descrição	Autores
Aprendizagem organizacional	Capacidade do sistema em fornecer informações que facilitem o questionamento, a avaliação ou a inovação do sistema de avaliação	Garvin (1996); Senge (1996); Kaplan (1996)
Análise crítica	Capacidade do Sistema de Medição de Desempenho em fornecer informações que possibilitem uma verificação profunda e abrangente do desempenho organizacional	Ghalayini (1997); Bititci <i>et al.</i> (2000); Neely (2002); F N P Q (2002)
Balanceamento	Capacidade do SMD em fornecer informações segundo diferentes dimensões de desempenho	Kaplan; Norton (1996); Neely <i>et al.</i> (2002); F N P Q (2002)
Clareza	Capacidade do SMD de utilizar indicadores de fácil entendimento pelos usuários	Sink e Smith (1993); Sink e Tuttle (1993); Neely <i>et al.</i> (2000)
Dinamismo	Capacidade de monitorar continuamente o ambiente interno e externo da organização fornecendo informações pertinentes no momento em que são solicitadas	Ghalayini <i>et al.</i> (1997); Bititci <i>et al.</i> (1998); Bititci <i>et al.</i> (2000)

Interação	Capacidade do sistema em interagir com todas as partes da organização e seus principais sistemas de informação	Ghalayini <i>et al.</i> (1997); Bititci <i>et al.</i> (1998); Bititci <i>et al.</i> (2000)
Alinhamento	Capacidade do SMD de utilizar indicadores vinculados com a estratégia e os principais processos organizacionais	Kaplan e Norton (1996); Ghalayini <i>et al.</i> (1997); Bititci <i>et al.</i> (1998); Neely <i>et al.</i> (2000)
Participação	Capacidade do SMD em permitir que os diferentes <i>stakeholders</i> tomem parte ativa em todas as fases do seu ciclo de vida	Dixon <i>et al.</i> (1990); Thor (1993); Ghalayini <i>et al.</i> (2000)
Relacionamento causal	Capacidade do SMD de inter-relacionar os diversos indicadores de forma a facilitar o entendimento das relações de causa e efeito entre a estratégia, os processos e os indicadores da organização	Kaplan e Norton (1996); Neely e Bourne (2000); Neely <i>et al.</i> (2002)

Fonte: adaptado de Figueiredo (2003).

Com os atributos definidos, o gerenciamento da medição de desempenho das empresas contemporâneas inclui medidas financeiras e não financeiras, evitando uma ênfase excessiva na dimensão de resultados operacionais em detrimento da dimensão estratégica. Os sistemas devem, ainda, utilizar medidas de desempenho críticas, associadas à implementação da estratégia e orientadas às áreas que contribuem para a criação e a sustentação de vantagem competitiva (PORTER, 1985). Diante desse contexto de medição de desempenho, buscaram-se referências que possibilitem sua mensuração em processos de uma empresa de serviços contábeis. Portanto, utilizou-se a abordagem do *Balanced Scorecard* (BSC) que apresenta quatro perspectivas (KAPLAN; NORTON, 1992; LEBAS; EUSKE, 2002; KAPLAN; NORTON, 2006).

Kaplan e Norton apresentaram o BSC no início de 1990, e este tornou-se uma estrutura utilizada para a combinação de medidas de desempenho financeiro e não financeiro, com ligações explícitas à estratégia e aos objetivos organizacionais (LANGFIELD-SMITH, 2006). O BSC fornece uma maneira de comunicar a intenção estratégica e

motivar o desempenho no sentido de atingir os objetivos estratégicos (ITTNER; LARCKER, 1998). O *Balanced Scorecard* também pode ser definido com um sistema de gerenciamento que permite às organizações clarificarem sua visão e estratégias a todos os seus componentes para que possam ser traduzidas em planos de ação. Portanto, essa ferramenta tem como função medir o desempenho empresarial no âmbito das seguintes perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997; MAMBRINI; BEUREN; COLAUTO, 2005).

As perspectivas do BSC são orientadas para o lucro e, frequentemente, incluem perspectivas financeiras, clientes, processos internos e inovação de longo prazo, que devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como, por exemplo, o crescimento da empresa, a redução de riscos ou o aumento da produtividade. Esses sistemas de medidas associadas têm o potencial de identificar as ligações de causa e efeito que descrevem a forma como as operações estão relacionadas com a estratégia da organização (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; HOQUE; JAMES, 2000; ITTNER; LARCKER, 1998; SILK, 1998).

Kaplan e Norton (1997) explicam que o principal objetivo do BSC está no alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa e busca estabelecer e traduzir a visão estratégica, sendo que, ao início de sua implementação, deve ser realizado um trabalho de equipe da alta administração para traduzir a estratégia de sua unidade de negócios em objetivos estratégicos específicos, e tais objetivos devem ser concatenados em um diagrama simples que evidencie a relação de causa e efeito nas diferentes perspectivas de negócio da organização; para cada objetivo, devem ser identificadas as medidas ou indicadores de desempenho, a fim de que seja simples e rápida a mensuração de desempenho nos diversos níveis, tornando a análise da performance menos subjetiva.

Para Takashina e Flores (2005), indicadores são formas quantificáveis de representação das características de produtos e processos. Desse modo, são utilizados para controlar e melhorar o desempenho e a qualidade dos produtos e processos da organização. Cada indicador pode estar relacionado a uma perspectiva específica, mas um único indicador não é suficientemente capaz de transmitir informações sobre o desempenho geral, como um todo, nem em qualquer uma das quatro perspectivas (HASS; KLEINGELD, 1999). Portanto, ao implementar o

BSC em uma empresa, espera-se que a) ocorra uma melhoria no entendimento da visão de futuro da empresa e, conseqüentemente, maior clareza no estabelecimento de seus objetivos estratégicos; b) consenso no processo de criação da estratégia da empresa; c) identificação das competências necessárias suficientes para implementar a estratégia escolhida; d) definição dos indicadores para associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos; e) identificação e alinhamento das iniciativas estratégicas na forma de planos de ação.

O uso interativo de diagnósticos e SMD representa dois usos complementares – eles trabalham simultaneamente, mas com diferentes propósitos. Embora o uso de diagnóstico represente um controle mecanicista usado para rastrear, analisar e apoiar a realização dos objetivos previsíveis, o uso interativo cria um sistema de controle biológico de apoio à emergência de processos de comunicação e o ajuste mútuo dos atores organizacionais. Especificamente, a utilização de diagnóstico limita o papel do sistema de diagnóstico a uma ferramenta de medição, enquanto o uso interativo amplia seu papel de ferramenta de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 2000).

Para um SMD ser um mecanismo interativo, Simons (1995) assevera que deve haver quatro características: i) informações geradas por mecanismos de SMD interativos devem ser uma agenda importante e recorrente; ii) informações geradas por mecanismos de SMD interativos exigem atenção frequente e regular dos gestores em todos os níveis da organização; iii) informações geradas por mecanismos de SMD interativos devem ser interpretados e discutidos em encontros face a face; iv) informações geradas por mecanismos de SMD interativos são usadas para desafiar continuamente e debater a informação subjacente, pressupostos, e planos de ação.

2.2 Gestão de desempenho organizacional

Na década de 1930, a percepção da gestão sobre a relação entre as pessoas e o ambiente de trabalho mudou de maneira significativa; foi nessa época que uma série de pesquisas, hoje clássicas, levou ao surgimento do comportamento organizacional como área de estudo (GRIFFIN; MOORHEAD; 2006). As suposições básicas subjacentes ao comportamento humano foram, então, percebidas como orientadas ao crescimento pessoal, à realização e ao desenvolvimento interior. Argumenta-se que, se tivessem de ser realmente eficazes, os gerentes deveriam ir além do simples oferecimento de remuneração e tratamento justos, e

procurar fazer com que os membros da organização se sentissem importantes (BOWDITCH; BUONO, 2004). Para Bowditch e Buono (2004), essa perspectiva é frequentemente citada como escola comportamental e foi desenvolvida no início da década de 1950, baseada no trabalho de teóricos como Abraham Maslow, Douglas McGregor, Rensis Likert, Chris Argyris, Frederick Herzberg e David McClelland.

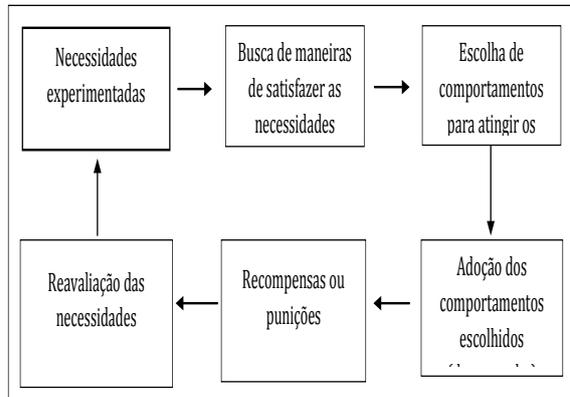
Para Griffin e Moorhead (2006), os estudos de Douglas McGregor e Abraham Maslow talvez sejam os melhores exemplos dos principais valores das relações humanas aplicados à gestão, pois, de acordo com os autores, alguns executivos seguem o que McGregor denomina de teoria X, que espelha uma visão pessimista da natureza humana e do comportamento do funcionário. Entretanto, os autores defendem a teoria Y, também identificada por McGregor, segundo a qual os funcionários são vistos de modo mais otimista e positivo.

Segundo a teoria X, os indivíduos não gostam de trabalhar e tentam evitar fazê-lo, portanto os gestores devem controlá-los, dirigi-los, coagi-los e ameaçá-los para que trabalhem, a fim de atingir os objetivos da organização; preferem ser mandados para evitar responsabilidades e adquirir segurança, e têm pouca ambição. Segundo a teoria Y, os indivíduos geralmente gostam de trabalhar, pois o trabalho faz parte da sua vida, têm motivação interna para atingir os objetivos com que se comprometeram, comprometem-se com objetivos desde que sejam compensados quando os alcançarem, buscam e aceitam responsabilidades em condições favoráveis, têm capacidade de inovação ao resolver problemas organizacionais, mas na maioria das vezes enfrentam situações na organização em que seu potencial é subestimado (MCGREGOR, 1960).

De acordo com Griffin e Moorhead (2006), a motivação pode ser definida como um conjunto de forças que leva as pessoas a se engajarem numa atividade em vez de em outra. Para Robbins (2005), a motivação é o processo responsável pela intensidade, direção e persistência dos esforços de uma pessoa para o alcance de uma determinada meta. De acordo com esse autor, os três elementos-chaves da motivação são os seguintes: i) intensidade, que se refere a quanto esforço a pessoa despense; ii) direção, que leva a resultados favoráveis que beneficiem a organização; iii) persistência, que se trata de uma medida de quanto tempo uma pessoa consegue manter seu esforço, pois os indivíduos se mantêm motivados na realização das tarefas até que seus objetivos sejam atingidos. Para entender a motivação, analisam-se necessidades e

comportamentos que visam a objetivos específicos, conforme apresentados na figura 1.

Figura 1 – O sistema motivacional



Fonte: Griffin e Moorhead (2006).

O esquema apresentado na figura 1 procura explicar o processo motivacional, quando as pessoas vivenciam uma necessidade, buscam modos de satisfazê-la, o que leva à escolha de atitudes e depois executá-las, recebendo recompensas ou punições que afetam a sensação original de necessidade – daí a importância de os gestores se esforçarem para motivar as pessoas da organização e, conseqüentemente, terem altos padrões de desempenho.

Os gestores podem utilizar vários métodos para melhorar o desempenho da organização – por exemplo, recorrer ao estabelecimento de metas, à estruturação de cargos, a sistemas alternativos de trabalho, à gestão do desempenho ou a bonificações e modificação do comportamento organizacional –, a fim de fazer o potencial se transformar num desempenho efetivamente melhor (HASS; KLEINGELD, 1999; GRIFFIN; MOORHEAD, 2006).

O diálogo estratégico, em uma organização, efetiva-se por meio de grupos que atuam em vários níveis organizacionais, o nível macro ou estratégico – como, por exemplo, a medição do desempenho no nível da unidade de empresa ou negócio para apoiar processos de tomada de decisões estratégicas ou de longo prazo pela diretoria – até o nível operacional da organização – que pode ser medido no nível de planta ou chão de fábrica para apoiar a decisão diária ou de curto prazo, tornando os processos de gerenciamento locais. Esses grupos participam na elaboração de conteúdo relevante para a criação do seu respectivo sistema de medição de desempenho (HASS; KLEINGELD, 1999, HASS; ALGERA, 2002).

Neste estudo, partiu-se da premissa de que diferentes dimensões de desempenho podem

ser controladas a partir de diferentes níveis organizacionais. Essa afirmação é bem ilustrada por Lynch e Cross (1991), na figura 2, que apresentam sua pirâmide de desempenho como um sistema interligado, composto por diferentes variáveis de desempenho, controladas em diferentes níveis organizacionais.

Figura 2 – Pirâmide de desempenho



Fonte: Lynch e Cross (1991).

De acordo com Lynch e Cross (1991), existe uma distinção entre planejamento estratégico e controle operacional. Segundo Anthony (1988), o controle de gestão depende fortemente da contabilidade por responsabilidade, que parte de uma perspectiva racional, cuja origem está na administração científica, a qual, por sua vez, está centrada no estudo dos sistemas de controle e, em especial, da contabilidade de gestão, como instrumentos explícitos e formalizados, cuja implantação permite alcançar por si mesma a eficácia e a eficiência da organização.

No que diz respeito aos SMD, os funcionários podem estar envolvidos e ter influência sobre diversos fatores, tais como: a conceituação das medidas de desempenho; a definição de medidas; a identificação de dados necessários; a adaptação de sistemas de informática; a elaboração de gráficos e tabelas para a apresentação das medidas; e, até mesmo, a produção de relatórios periódicos de desempenho. Existem poucos estudos, na área de contabilidade, que investigaram a participação de funcionários no desenvolvimento e implementação de medidas de desempenho, porém alguns apresentam os efeitos benéficos dessa participação (HUNTON; GIBSON, 1999; HASS; ALGERA, 2002; KLEINGELD et al., 2004; ABERNETHY; BOUWENS, 2005; WOUTERS; WILDEROM, 2008; LI; TANG, 2009). Diante das evidências empíricas que serão apresentadas neste estudo, buscou-se desenvolver um quadro normativo para a concepção multinível de sistemas de medição de desempenho.

3 METODOLOGIA

Como o objetivo principal deste estudo é a construção de um quadro de sistema multinível de medição de desempenho em uma empresa de serviços contábeis, para provocar o diálogo estratégico no ambiente organizacional, utilizaram-se indicadores estratégicos e operacionais com o modelo proposto por Hass e Kleingeld (1999). Dados o objetivo de pesquisa e as observações metodológicas, a estratégia de pesquisa é composta pelo estudo de caso ilustrativo para sintetizar o quadro do sistema multinível de medição de desempenho. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois se preocupa com a observação de fatos, com seu registro e sua análise, classificação e interpretação (ANDRADE, 2002).

A pesquisa foi conduzida por meio de um estudo de caso, que é uma das estratégias de pesquisa escolhidas quando se busca examinar, de forma aprofundada, fenômenos contemporâneos no contexto do cotidiano, cujas fronteiras limítrofes, entre o fenômeno investigado e o contexto, não são visíveis ou definidas (YIN, 2005). Raupp e Beuren (2008) acrescentam que o estudo de caso caracteriza-se pelo aprofundamento do conhecimento em um único objeto de pesquisa – neste caso, uma organização de serviços contábeis localizada no estado do Paraná. Para Yin (2005), o estudo de caso pode-se utilizar tanto da abordagem qualitativa quanto quantitativa em relação ao problema de estudo. Nesta pesquisa, utilizou-se a abordagem qualitativa quanto à caracterização da organização e à análise dos resultados.

Para a realização do estudo de caso, inicialmente, foram coletados dados com base em análise documental de informações disponibilizadas pela administração da empresa, especificamente contrato e alterações societárias, manuais e controles internos para identificação do modelo hierárquico e de áreas existentes, contratos com clientes e fornecedores, além dos documentos de planejamento estratégico e planos operacionais, estendidos pelas revisões existentes.

A organização de serviços contábeis, objeto deste estudo de caso, é estabelecida no estado do Paraná desde 1994, aqui denominada, ficticiamente, como CONTASAT. O plano estratégico da organização foi implementado pela primeira vez em 2005, com revisões nos triênios de 2008 e 2011. A descrição da estratégia, da estrutura e dos processos da empresa, portanto, está fundamentada nos documentos resultantes desses planos estratégicos e dos planos operacionais.

Os indicadores de desempenho apresentados como resultantes do caso foram parcialmente

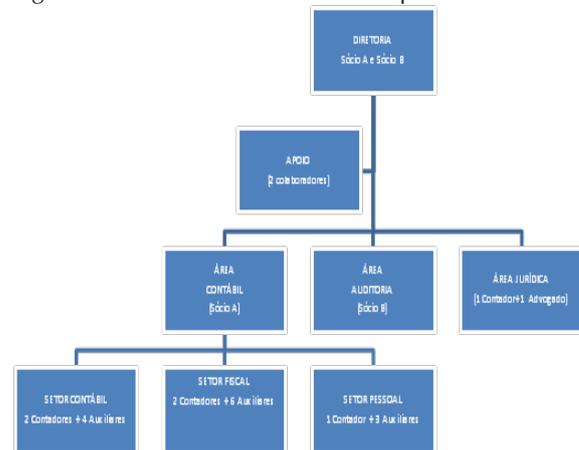
disponibilizados pela administração da organização, e outros foram sugeridos para a implantação, para que haja alinhamento da interdependência e coerência vertical e horizontal do modelo proposto.

A organização CONTASAT é atuante no serviço contábil e, especificamente, forte em duas grandes áreas: a) contábil, que compreende *outsourcing* de rotinas e assessoramento fisco-contábil, divididos pelos setores de contabilidade, trabalhista (aqui denominado pessoal) e tributário (aqui denominado fiscal); b) de auditoria, com foco em *outsourcing* de auditoria interna e investigação de fraudes. A organização atua, ainda, em menor escala, na área financeira, em serviços de planejamento tributário e regularização de atos societários, que são assumidos pelo setor jurídico.

A empresa atende, na área de contabilidade, 105 clientes, com contratos ativos; há predominância de empresas nacionais de porte médio, dos setores da indústria, comércio e serviço, que somam cerca de 70% de seu faturamento anual. Na área de auditoria, são formalizados anualmente, em média, 12 contratos de serviço de auditoria interna, que representam 23% do faturamento anual. Outros 7% da receita auferida provêm de contratos menores de consultoria, planejamentos tributários e regularizações de atos societários.

Como estratégia de serviço, o plano estratégico implementado em 2005 direcionou o surgimento da área de auditoria e a consolidação dos serviços da área contábil, baseados na qualidade dos serviços. Outro ponto importante, na fase inicial, foi a readequação das responsabilidades internas, com o ingresso de profissionais com formação superior para responderem pelos setores pessoal, fiscal, jurídico e de contabilidade. A figura 3 mostra a estrutura de serviços da organização, que evidencia a interdependência vertical das áreas de negócios.

Figura 3 – Estrutura funcional da empresa



Fonte: dados da pesquisa.

A readequação de estrutura física, incluindo nova localização, espaços e mobiliários internos, *upgrade* constante da tecnologia de informação (*software* e *hardwares*) e convênio permanente de assessoria fisco-contábil terceirizada, foi implementada em edições anteriores do plano estratégico. Especificamente, a modernização da tecnologia de informação foi fundamental para que se fizesse possível a concepção de um sistema de controle de gestão pautado na medição da produtividade e do acompanhamento do cronograma dos serviços, parte do que se propõe a criar nessa fase.

A partir desse momento, as informações necessárias para o protocolo do estudo de caso são apresentadas com base nos direcionamentos propostos por Yin (2005): a perspectiva geral do estudo de caso, a condução dos trabalhos de campo, os procedimentos da revisão bibliográfica e da coleta de dados, os critérios de análise dos dados e a construção do relatório.

A visão geral do estudo de caso pauta-se na construção de indicadores de desempenho, que devem compor o sistema multinível de medição de desempenho, com capacidade para provocar o diálogo estratégico no âmbito da organização. A escolha da organização foi determinística, considerando-se que o sistema de recompensa baseado em desempenho se encontra em processo de implantação e que o setor de atuação requer a implementação de modelos de gestão mais desenvolvidos.

Os indicadores utilizados nesta pesquisa foram escolhidos pelos autores e pelos círculos eleitorais dos grupos focais realizadas na empresa, com base em suas experiências e em sugestões da literatura, em particular os contributos focados nas perspectivas do *Balanced Scorecard* (BREMSER; BARKSKY, 2004; SANDSTROM; TOIVANEN, 2002; KERSSSENS-VAN DRONGELEN; COOK, 1997) e pesquisas que distinguem os indicadores por tipologia (BROWN; SVENSON, 1988; WERNER; SOUDER, 1997; HAUSER, 1998; CHIESA et al., 2009), que analisam, especificamente, entrada (BARUK, 1997; HAGEDOORN; CLOODT, 2003; PARTHASARTHY; HAMMOND, 2002), processo (HOWELLS, 1995; KAHN, 2002; KOEN; KOHLI, 1998), saída (PARTHASARTHY; HAMMOND, 2002; MICHALISIN, 2001; COOMBS et al., 1997) e experiência em empresas.

Para os procedimentos de campo, foi solicitada autorização para a aplicação do estudo de caso, obtida junto aos sócios administradores da organização, com restrição quanto à divulgação do nome da empresa estudada. Desta forma, a organização é citada no presente estudo como

CONTASAT, e os sócios são identificados como Sócio A e Sócio B. A documentação e informações mais relevantes foram reportadas pelos Sócios A e B, que, individualmente, se responsabilizam pelas áreas de contabilidade e auditoria, respectivamente.

Outro item do protocolo de Yin (2005) foi o levantamento já evidenciado na literatura sobre a temática investigada, que inclui artigos apresentados e publicados, dissertações e teses de pós-graduação e obras referenciadas na área. Todo esse arcabouço teórico foi apresentado na seção 2 deste trabalho.

Os procedimentos de coleta de dados compreendem entrevistas não estruturadas com os sócios e responsáveis pelos setores e documentação do planejamento estratégico e dos controles e sistemas internos, dentro das instalações da organização. As informações financeiras mais detalhadas não são divulgadas devido à confidencialidade da informação. Os indicadores foram selecionados a partir de estudos dos círculos eleitorais (HASS; KLEINGELD, 1999), tratados como grupos focais, que são pequenos grupos de pessoas reunidas com o intuito de avaliar conceitos ou identificar problemas, uma ferramenta comum usada em pesquisas de *marketing* para determinar as reações dos consumidores a novos produtos, serviços ou mensagens promocionais (CAPLAN, 1990).

Os grupos focais foram divididos em quatro grupos, compreendendo as áreas contábil, jurídica, de auditoria e de direção – na área contábil, foram realizados grupos com as áreas contábil, fiscal e pessoal. Esses círculos foram conduzidos por dois dos pesquisadores, que, somados aos responsáveis, totalizam quatro participantes na área de direção, na auditoria, na jurídica e no setor pessoal, enquanto os setores Contábil e Fiscal tiveram cinco participantes cada.

Bandeira-de-Mello e Silva (2006) mencionam que o grupo focal é um tipo de entrevista em profundidade realizada em grupo, cujas reuniões têm características definidas quanto à proposta, ao tamanho, à composição e aos procedimentos de condução. O foco ou o objeto de análise é a interação dentro do grupo, os participantes influenciam uns aos outros pelas respostas às colocações durante a discussão, estimulados por comentários ou pelo moderador. Os dados obtidos por essa técnica foram transcritos, acrescidos das anotações do moderador e de outro observador. Nos resultados, foram transcritos alguns trechos selecionados dentre os comentários dos participantes durante as reuniões. Na transcrição das falas, os sócios são identificados como [SA] e [S2] e os responsáveis pelas áreas, como [R1],

[R2], [R3], [R4], [R5] e [R6], para preservar a confidencialidade dos respondentes.

Outro ponto metodológico importante na maneira de levantar dados no contexto da pesquisa qualitativa foi a observação participante, que permitiu a interação entre pesquisadores e pesquisados, com obtenção de informações que auxiliam nas respostas dadas às indagações da pesquisa (ADLER; ADLER, 1994).

Para os procedimentos de análise e interpretação dos dados, foi considerada a construção do sistema multinível dos indicadores de desempenho, respeitando-se dois fatores essenciais: os desdobramentos dos objetivos estratégicos em objetivos específicos, divididos em áreas de responsabilidade, e a correlação de coerência vertical e horizontal entre tais objetivos, representados pelos indicadores de desempenho selecionados (HASS; KLEINGELD, 1999).

Para finalizar, os componentes do protocolo estabelecido, as questões do estudo de caso e a construção do relatório pautaram-se em documentos e informações obtidos no trabalho de campo, realizado de junho a agosto de 2012, que orientaram a condução da pesquisa de forma objetiva e relevante para a análise proposta.

Dessa forma, a pesquisa baseada em ação participativa é conveniente, pois envolve ativamente o pesquisador no campo prático, que molda as condições para a reflexão, graças à participação dos atores organizacionais e às condições para a interação no diálogo estratégico (HASS; KLEINGELD, 1999).

4 RESULTADOS

Foi proposto para a empresa um modelo de gestão baseado no diálogo entre as diretrizes estratégicas e o plano operacional representado pelo orçamento anual, o que resultou em ações e metas claramente definidas e em uma proposta de criação de indicadores de desempenho (HASS; KLEINGELD, 1999; HASS; ALGERA, 2002). Após essa fase, os resultados passaram a ser mensurados de forma geral e por áreas, com a implantação do sistema de remuneração variável por recompensa, pois, de acordo com McGregor (1960), os indivíduos têm motivação interna para atingir os objetivos com que se comprometeram e comprometem-se com objetivos desde que sejam compensados quando os alcançarem.

A proposição dos pesquisadores para a implementação da nova política de medição de desempenho prevê a implantação da remuneração variável por recompensa a partir de 2013, baseando-se na premissa da distribuição por

meritocracia a partir do desempenho alcançado, de forma escalonada. Os Sócios A e B, além da remuneração fixa, podem obter participação no resultado geral evidenciado pela organização. Os responsáveis pela área jurídica e pelos setores de contabilidade, fiscal e pessoal são remunerados pelo cumprimento das metas estratégicas e operacionais de suas unidades, vinculadas ao desempenho geral da organização. A recompensa inicia-se a partir de um desempenho igual ou superior a 70% do estimado no orçamento como resultado geral, sendo este o lucro líquido, apurado trimestralmente. A área de auditoria é remunerada por projeto, exclusivamente.

A interdependência organizacional dentro desse processo de serviço é explicada pela correlação entre a área de contabilidade e a direção. Os indicadores de resultados (operacionais) da área contábil são indicadores de processos (estratégicos) da direção. Assim, há uma interseção de diálogo estratégico de forma vertical entre os setores de contabilidade e a direção da organização. Da mesma forma, há interseção vertical entre os setores fiscal e pessoal com a direção, bem como, de forma horizontal, entre os setores fiscal e pessoal com a contabilidade, por questões de sequência do trabalho de contabilização das empresas clientes.

Na outra área, a de auditoria, a interdependência organizacional se dá com a direção, sendo que os indicadores de resultados da área são estratégicos para a alta administração. Dentro do quadro, a auditoria não tem interdependência com a área de contabilidade, já que os clientes das duas áreas são oriundos de contratos diferentes. Já a área menor, a jurídica, apresenta alinhamento vertical com a direção, mas tem alinhamento organizacional horizontal com a área contábil, pois os processos de serviços se refletem, como consequências, nas rotinas contábeis das empresas clientes e os serviços são resultantes dos contratos ativos daquela área. Com base nas interdependências apontadas e na sequência de trabalho proposta por Hass e Kleingeld (1999), o diálogo estratégico para a construção dos indicadores de desempenho estabeleceu-se pela divisão dos grupos focais de diálogos estratégicos, considerando-se as interseções apontadas como vertical e horizontal, respectivamente.

A coerência vertical pretende discutir os indicadores de desempenho que se alinham verticalmente, estratégicos para uma área e operacionais para outra. Já no alinhamento horizontal, a discussão é entre os indicadores que se alinham entre as áreas ou setores da mesma forma – ou são estratégicos simultaneamente ou operacionais simultaneamente. Essa divisão reúne em grupos focais, denominados círculos eleitorais,

os membros das áreas e setores para a discussão e eleição dos indicadores a serem implementados. O quadro 2 apresenta a estrutura dos grupos focais realizados neste estudo.

Quadro 2 – Criação dos círculos eleitorais (grupo focal) para os indicadores de desempenho

VERTICAL	SISTEMA	CÍRCULO ELEITORAL
	SMD Direção	Direção da Empresa (sócios A e B)
	SMD Contábil	Direção da Empresa (sócio A) e Setor Contábil (2 contadores)
	SMD Fiscal	Direção da Empresa (sócio A) e Setor Fiscal (2 contadores)
	SMD Pessoal	Direção da Empresa (sócio A) e Setor Pessoal (1 contador)
	SMD Auditoria	Direção da Empresa (sócios A e B)
	SMD Jurídico	Direção da Empresa (sócios A e B) e Jurídico (1 contador e 1 advogado)
	SMD Auditoria	Direção da Empresa (sócios A e B)
	SMD Jurídico	Direção da Empresa (sócios A e B) e Jurídico (1 contador e 1 advogado)
	SMD Contábil SMD Fiscal	Setor contábil (2 contadores) e setor fiscal (2 contadores)
	SMD Contábil SMD Pessoal	Setor contábil (2 contadores) e setor pessoal (1 contador)
	SMD Fiscal SMD Pessoal	Setor fiscal (2 contadores) e setor pessoal (1 contador)

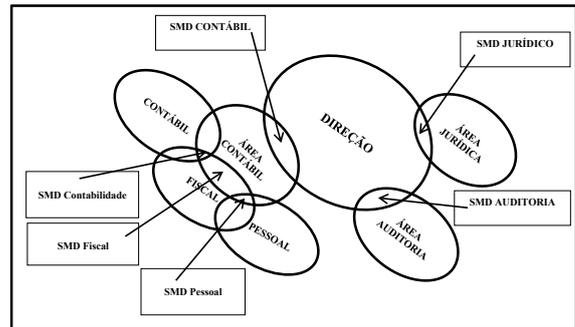
Fonte: elaboração própria.

Com base nas interdependências organizacionais mencionadas entre os vários círculos da CONTASAT, a organização pode ser modelada como um sistema de pares de sobreposição dos círculos eleitorais, como demonstra a figura 4. Cada sobreposição constitui uma interseção que representa a interdependência organizacional. A composição dos grupos focais para cada um dos círculos eleitorais demonstrados, anteriormente, no quadro 3, é derivada das interseções apontadas na figura 4. No caso dos indicadores de processo,

por serem de natureza estratégica, sempre há a participação de, pelo menos, um dos sócios diretores.

Nesse formato objetivo, os grupos de discussão participam da concepção do sistema de medição de desempenho e, por meio dos indicadores de desempenho a serem discutidos em cada área, participam, efetivamente, do diálogo estratégico e operacional da organização.

Figura 4 – Constituição de interdependência e interseções entre as áreas



Fonte: adaptado de Hass e Kleingeld (1999).

Na etapa de desenho dos sistemas de medição de desempenho, foram discutidos os indicadores selecionados pelas equipes e a composição, com base no quadro normativo proposto por Hass e Kleingeld (1999). Cada conjunto de indicadores foi apresentado com base nas discussões dos grupos focais, ou seja, esses indicadores foram os resultados obtidos a partir da realização dos grupos focais. Para melhor compreensão, foram evidenciados os indicadores selecionados para todas as áreas, divididos em medições estratégicas e operacionais (de processos).

O modelo traz a forma de controle, que é dividida em controle de *feedback* ou *feedforward*. A utilização de indicadores de resultado para fins de controle é denominada controle *feedback* – por definição, um controle de natureza reativa, com o estabelecimento de metas como pré-requisito. Nesse tipo de controle, as intervenções só se realizam depois dos resultados já ocorridos, o que o torna um controle de gerenciamento por exceção, caso não exista em conjunto com os controles *feedforward*. Já a utilização de indicadores de processo para fins de controle é denominada controle de *feedforward* – por definição, acontece como uma medição periódica dos parâmetros desses processos (LOCKE; LATHAM, 1990).

Os indicadores estratégicos do Sistema de Medição de Desempenho da área de direção foram definidos a partir das perspectivas do *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997), e

os indicadores foram obtidos a partir da realização dos grupos focais, em consonância com a discussão e as observações dos pesquisadores participantes, conforme apresentado no quadro 3.

Quadro 3 – Indicadores do SMD da área de direção

Perspectiva	Indicador	Descrição
Financeira	Resultado	Percentual do lucro líquido realizado em comparação com o orçado, disposto no controle orçamentário, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
	Caixa	Percentual da variação do fluxo de caixa, baseado no controle orçamentário da gestão do disponível, contas a receber e a pagar, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
	Implância	Percentual das contas a receber em atraso em comparação com o faturamento, com controle orçamentário e melhoria contínua da gestão de cobrança, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
Cliente	Contratos	Percentual de variação no número de contratos, baseado em controle orçamentário da gestão do faturamento que considera a variação do número de contratos ativos da área contábil, de contratos renovados para a área de auditoria, com diferença entre novos contratos e contratos encerrados, com apuração semestral e controle <i>feedforward</i>
	Marketing	Percentual de gastos da área de marketing em relação ao faturamento, baseado no controle orçamentário da gestão de marketing, para aferição do posicionamento da empresa e dos resultados das ações de marketing institucional e do posicionamento dos sócios e dos resultados das ações de marketing pessoal, com apuração semestral e controle <i>feedback</i>

Fonte: elaboração própria.

O alinhamento dos indicadores estratégicos com os indicadores operacionais definidos nas áreas específicas foi destacado, em sua importância, nos comentários dos sócios e na observação participante dos pesquisadores. O reforço do controle estratégico foi reportado pelo sócio [S2] da seguinte forma:

Definimos um sistema de medição que neste momento é focado nos resultados, avaliando metas financeiras e de clientes. O importante nesse processo é que teremos condições de controle não somente dos resultados obtidos (*feedback*), mas também para corrigir nossos rumos durante o período (*feedforward*). Ainda sim, o modelo de medição de desempenho deve nos permitir buscar explicações nos níveis operacionais para os resultados estratégicos. (Grifos nossos).

Já os indicadores operacionais ou de processos do Sistema de Medição de Desempenho, da área de direção, são alinhados verticalmente com os indicadores estratégicos definidos pelas demais áreas (contábil, jurídica e de auditoria). Esses indicadores são explicitados posteriormente, nas áreas específicas.

Nos setores de contabilidade, fiscal e trabalhista, relacionados com a grande área contábil, os indicadores de desempenho foram definidos pelos grupos focais com base em custo do setor, qualidade do serviço com foco no cumprimento de prazos e na satisfação dos clientes, além do treinamento das equipes. Na reunião com os círculos eleitorais, o moderador dos grupos focais anotou e ajustou um terceiro indicador selecionado: indicador de produtividade para cada setor. Essa ação mostra a observação participante no âmbito do trabalho do grupo focal. O quadro 4 evidencia os indicadores estabelecidos.

Quadro 4 – Indicadores do SMD da área contábil (setores contábil, fiscal e pessoal)

Perspectiva	Indicador	Descrição
Financeira	Remuneração	Percentual dos gastos de pessoal e encargos sociais em relação ao faturamento, baseado no controle orçamentário, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
Cliente	Satisfação	Formulário próprio para identificar adequação do tempo de resposta a consultas dos clientes (acesso aos arquivos físicos e magnéticos, documentação e legislação), com apuração mensal e controle <i>feedback</i>

SISTEMA MULTINÍVEL DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO PARA ESTABELECE O DIÁLOGO ESTRATÉGICO: ESTUDO DE CASO EM SERVIÇOS CONTÁBEIS

Perspectiva	Indicador	Descrição
Processos internos	<i>Follow-up</i>	Controle dos cronogramas de serviços das áreas estabelecidos para o período, com apuração mensal e controle <i>feedforward</i>
	Produtividade	Controle de desempenho operacional de cada setor, com relatório emitido pelo sistema de informação utilizado, com apuração mensal e controle <i>feedback</i>
Aprendizado e crescimento	Treino	Número de horas de cursos e treinamentos recebidos pelo sistema institucional, com apuração semestral (controle <i>feedforward</i>)

Fonte: elaboração própria.

Os indicadores operacionais ou de processos para esses setores são os seguintes: índice de remuneração, índice de *follow-up* e índice de produtividade, que se tornam estratégicos para a grande área contábil. Os indicadores de desempenho, índice de satisfação e índice de treinamento, são estratégicos para esses setores e se alinham verticalmente como operacionais para a área contábil.

Como observadores participantes, os pesquisadores vivenciaram o entusiasmo dos responsáveis pelas áreas em razão da transparência dos índices de desempenho que lhes são exigidos. Outro ponto observado é que ficou claro para esses responsáveis que o sistema multinível impulsiona a percepção de que seus resultados operacionais dialogam com a estratégia da empresa. Esses pontos aparecem nos comentários de dois responsáveis, extraídos nas reuniões de grupos:

Acredito que a divisão dos indicadores em quatro grupos nos possibilita compreender onde estamos conseguindo resultados satisfatórios e onde podemos melhorar. Tinha uma visão mais de resultados, mas a inserção de que os processos internos e os treinamentos podem melhorar esses resultados representa um avanço na gestão de nossa área. [R1]. Ficou claro que nosso trabalho do dia a dia vai trazer resultados operacionais que devem alavancar a estratégia da empresa. Aprendemos que nossos indicadores são importantes para o sucesso estratégico da empresa. E teremos retorno dos resultados e poderemos ajustar nossas ações de trabalho de acordo com a expectativa da administração. [R2].

Na grande área de auditoria, os indicadores foram selecionados a partir da discussão entre os

diretores da empresa, pois nesse setor a atuação é exclusiva de apenas um deles e a equipe é constituída por profissionais externos, contratados exclusivamente para os projetos. Os indicadores selecionados pelos círculos eleitorais realizados com base na metodologia de grupos focais são evidenciados no quadro 5.

Quadro 5 – Indicadores do SMD da área de auditoria

Perspectiva	Indicador	Descrição
Financeira	Remuneração	Percentual dos gastos de pessoal contratado, impostos e encargos sociais em relação ao faturamento, baseado no controle orçamentário, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
Cliente	Satisfação	Formulário próprio para identificar adequação do trabalho de auditoria, em especial as reuniões de apresentação dos relatórios, com apuração mensal e controle <i>feedback</i>
Processos internos	<i>Follow-up</i>	Controle dos cronogramas de serviços de auditoria em andamento para o projeto, com apuração por projeto e controle <i>feedforward</i>
Aprendizado e crescimento	Treino	Número de horas de cursos e treinamentos recebidos pelo sistema institucional, com apuração semestral e controle <i>feedforward</i> .

Fonte: elaboração própria.

Na grande área de auditoria, os indicadores operacionais ou de processos são o índice de satisfação e o índice de treinamento, enquanto os indicadores índice de remuneração e índice de *follow-up* são estratégicos e se alinham, verticalmente, com o SMD Direção, são operacionais. Embora tenha interdependência organizacional com a direção, a auditoria não tem interdependência com a área de contabilidade, já que os clientes das duas áreas são oriundos de contratos diferentes.

A grande área jurídica, embora seja uma área com menor representatividade em termos orçamentários, tem uma função estratégica importante, já que inicia os processos de regularização societária – desde aberturas, alterações, encerramentos e reorganizações societárias –, além de atuar em processos

de planejamento tributário. Os indicadores estabelecidos após a realização do grupo focal foram estes:

Quadro 6 – Indicadores do SMD da área jurídico

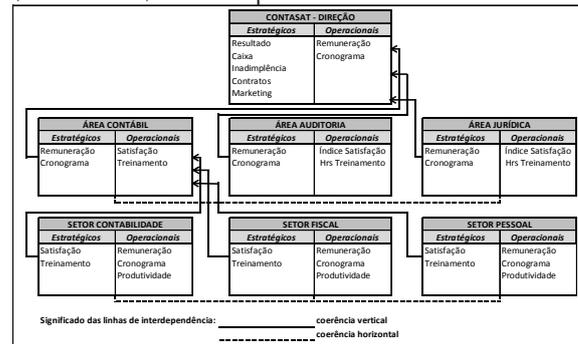
Perspectiva	Indicador	Descrição
Financeira	Remuneração	Percentual dos gastos de pessoal e encargos sociais em relação ao faturamento, baseado no controle orçamentário, com apuração trimestral e controle <i>feedback</i>
Cliente	Satisfação	Formulário próprio para identificar adequação do tempo de regularização dos processos societários e do planejamento tributário, com apuração mensal e controle <i>feedback</i>
Processos internos	<i>Follow-up</i>	Controle dos cronogramas de serviços dos processos societários, planejamento tributário e outros, com apuração mensal e controle <i>feedforward</i>
Aprendizado e crescimento	Treinamento	Número de horas de cursos e treinamentos recebidos pelo sistema institucional, com apuração semestral e controle <i>feedforward</i>

Fonte: elaboração própria.

Na área jurídica, o índice de remuneração e o índice de *follow-up* são indicadores estratégicos, alinhados, verticalmente, com a direção, sendo apontados como desempenho operacional. Já os indicadores índice de satisfação e índice de treinamento são operacionais para a área. Na área jurídica, verifica-se interdependência horizontal com a área contábil, pois as rotinas contábeis das empresas clientes e os serviços dessa área são resultantes dos contratos ativos da área contábil.

Das discussões dos círculos eleitorais, os grupos focais, resultaram o SMD, com interseções vertical e horizontalmente interdependentes, para atender o requisito de desenho com coerência mútua. A estrutura para o projeto da CONTASAT, desenhada para ser implementada em seu contexto prático, é apresentada na figura 5.

Figura 5 – Sistema de Medição de Desempenho (CONTASAT) e interdependências



Fonte: elaboração própria.

Pela observação participante, foi possível evidenciar que, como resultado do diálogo estratégico proposto no estudo de caso, obteve-se o quadro do sistema multinível de medição de desempenho para empresa estudada, que apresenta como contribuição às empresas de serviços contábeis o controle estratégico e operacional. Esse desenho contribui para que os controles de diagnósticos propostos sejam construídos com várias interseções dentro da organização, de modo a reforçar o diálogo estratégico entre as grandes áreas e os setores envolvidos, de forma mensurável. Esta proposta está alinhada com a afirmação de Simons (1995), porque o uso interativo de diagnósticos e SMD cria um sistema de controle biológico de apoio a processos de comunicação e também o ajuste mútuo dos atores organizacionais, ampliando desta forma seu papel de ferramenta de gestão estratégica.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O diálogo estratégico é necessário para que se possam realizar ajustes comportamentais dentro da organização, com base nos objetivos estratégicos delineados. Esses ajustes devem ser consistentes e possibilitar que as mesmas questões estratégicas sejam discutidas em vários níveis organizacionais, em termos apropriados (HASS; KLEINGELD, 1999).

Verificou-se, na empresa estudada, a partir da atuação nos círculos eleitorais, moderados pela direção da organização e por um moderador externo – no caso, um dos autores deste trabalho –, que o diálogo se estabeleceu e resultou na aprovação dos indicadores previamente selecionados para o estudo, bem como na criação de um novo indicador, relacionado à produtividade. O diálogo estratégico permitiu a elevação do nível de comprometimento da equipe, verificado nas reuniões realizadas, o que deve favorecer a empresa na busca de seus objetivos. Estudos anteriores têm demonstrado

ligações positivas entre SMD e desempenho. Ittner e Larcker (2003) constataram que as empresas que construíram ligações de causa e efeito tiveram maior retorno sobre o investimento. Davis e Albright (2004) encontraram evidências de que um grupo de empresas de determinado ramo de atividade que usou o BSC superou um grupo que não utilizou o BSC relativo às medidas financeiras compostas em comum.

O SMD, que resultou em formato multinível no estudo de caso, mostrou-se coerente com a proposta de Hass e Kleingeld (1999), com alinhamento vertical dos indicadores operacionais dos setores fiscal, pessoal e de contabilidade, com a estratégia da área contábil. Esses indicadores estratégicos da área contábil, bem como das áreas jurídica e de auditoria, são interdependentes, organizacionalmente, em relação aos indicadores operacionais da direção. Verificou-se que os indicadores operacionais da área jurídica se alinham, horizontalmente, com os indicadores operacionais da área contábil, que reforça uma estratégia de captação de trabalho conjunto entre essas duas áreas. Da mesma forma, os setores pessoal, fiscal e de contabilidade são interdependentes de forma horizontal, pois o cumprimento do cronograma só se realiza integralmente com a consecução dos serviços nos três setores, o que leva à necessidade de acompanhamento do cronograma de serviços e do nível de produtividade.

Concluiu-se que o diálogo estratégico foi observado a partir das discussões moderadas pela ação participativa dos pesquisadores com os integrantes dos círculos eleitorais, prática que tende a continuar após a implementação do sistema construído. O resultado aconteceu dentro do ambiente organizacional da empresa de serviços contábeis estudada, onde se construiu um SMD coerente com a interdependência vertical e horizontal que evidenciou a superação da própria divisão entre os dois eixos e com as metas de cada setor ou área – consequentemente, com a estratégia da organização. O estudo atingiu seu objetivo de construir um quadro de sistema multinível de medição de desempenho em uma empresa de serviços contábeis, permitindo que o sistema seja um veículo para o diálogo estratégico no ambiente organizacional, por meio de indicadores de desempenho mutuamente coerentes, que possibilitam futuras ações de controle e avaliação dos resultados dialogados consistentemente.

Estudos anteriores mostram que a associação entre SMD e desempenho depende do tipo de desempenho organizacional que está sendo considerada, e sugerem que o SMD está associado

com desempenho de médio e longo prazo (ITTNER; LARCKER; RANDELL, 2003).

Os resultados obtidos nesta pesquisa coadunam com os resultados obtidos nos estudos de Hass e Kleingeld (1999), porque a presente proposta evidencia a prática da contabilidade de gestão como apoio aos processos de tomada de decisão em vários níveis organizacionais, prática que pode ser aplicada em toda a organização. Portanto, conclui-se que é um desafio para a contabilidade gerencial e também para os pesquisadores encontrar maneiras de estabelecer um diálogo entre a finalidade da informação e o propósito de controle. Este estudo, assim como estudos anteriores, a exemplo de Hass e Kleingeld (1999) e Hass e Algera (2002), investiga esse desafio. Apesar dos limites da pesquisa, o estudo de caso possibilitou a profundidade de investigação, de modo a obter uma melhor compreensão do fenômeno analisado.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BOUWENS, J. Determinants of accounting innovation implementation. **Abacus**, v. 41, p. 217-240, 2005.
- ADLER, P. A.; ADLER, P. Observational Techniques. In: DENZIN, N. K.; YVONNA S. L. **Handbook of Qualitative Research**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1994.
- AGOSTINO, D.; ARNABOLDI, M. Design issues in balanced scorecards: the “what” and “how” of control. **European Management Journal**, v. 30, p. 327-339, 2012.
- ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: framework for analysis**. Boston, MA: Harvard University, 1965.
- _____. **The Management Control Function**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1988.
- BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. (Org.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARUK, J. Innovativeness of Polish enterprises in the initial period of system transformation. **Technovation**, v. 17, p. 477-489, 1997.
- BHIMANI, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation.

- Management Accounting Research**, v. 18, p. 3-31, 2007.
- BOWDITCH, J. L.; BUONO, A. F. **Elementos de comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.
- BRENSER, W. G.; BARSKY, N. P. Utilizing the balanced scorecard for R&D performance measurement. **R&D Management**, v. 34, 2004.
- BROWN, M. G.; SVENSON, R. A. Measuring R&D productivity. **Research-Technology Management**, v. 31, n. 4, p. 11-15, 1988.
- CAPLAN, S. Using focus group methodology for ergonomic design. **Ergonomics**, v. 33, n. 5, p. 527-33, 1990.
- CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 395-422, 2005.
- _____; KALLUNKI, J-P.; SILVOLA, H. Exploring the relationships between strategy, innovation and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture and formal controls. **Journal of Management Accounting Research**, v. 23, p. 99-128, 2011.
- _____; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, p. 243-264, 1998.
- CHIESA, V.; FRATTINI, F.; LAZZAROTTI, V.; MANZINI, R. Performance Measurement in R&D: exploring the interplay between measurement objectives, dimensions of performance and contextual factors. **R&D Management**, v. 39, n. 5, p. 487-519, 2009.
- COOMBS, R.; NARANDREN, P.; RICHARDS, A. A literature-based innovation output indicator. **Research Policy**, v. 25, n. 4, p. 403-413, 1997.
- DAVIS, J. P.; McDONALD, A. D. J.; MARASHI, S. E. Integrated performance measurement to support strategic decision making in engineering organisations. **Industrial Engineering and Engineering Management**, p. 1762-1766, 2007.
- DAVIS, S.; ALBRIGHT, T. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. **Management accounting research**, v. 15, n. 2, p. 135-153, 2004.
- FERREIRA, A. In: VIEIRA, J. M. R. **Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática**. Portugal: Escolar, 2009. p. 301-331.
- _____; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 263-282, 2009.
- FIGUEIREDO, M. A. D. **Sistemas de medição de desempenho organizacional: um modelo para auxiliar sua auto-avaliação**. 2003. 274 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.
- FLAMHOLTZ, E. G. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, p. 153-174, 1983.
- GRIFFIN, R. W.; MOORHEAD, G. **Fundamentos do comportamento organizacional**. São Paulo: Ática, 2006. 488 p.
- GROEN, B. A. C.; WOUTERS, M. J. F.; WILDEROM, C. P. M. Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study. **Management Accounting Research**, v. 23, p. 120-141, 2012.
- HASS, M.; ALGERA, J. A. Demonstrating the effect of the strategic dialogue: participation in designing the management control system. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 41-69, 2002.
- _____; KLEINGELD, A. Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 233-261, 1999.
- HAGEDOORN, J.; CLOODT, M. Measuring innovative performance: is there an advantage in using multiple indicators? **Research Policy**, n. 32, p. 1365-1379, 2003.
- HAUSER, J. R. Research, development and engineering metrics. **Management Science**, n. 44, p. 1670-1689, 1998.
- HENRI, J-F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organization and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.
- HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. **Journal of Management**

Accounting Research, v. 12, p. 1-17, 2000.

HOWELLS, J. A socio-cognitive approach to innovation. **Research Policy**, v. 24, n. 6, p. 883-894, 1995.

HUNTON, J. E.; GIBSON, D. Soliciting user-input during the development of an accounting information system: investigating the efficacy of group discussion. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 597-618, 1999.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Coming up short on nonfinancial performance measurement. **Harvard business review**, v. 81, n. 11, p. 88-95, 2003.

_____; _____. Innovations in performance measurement: trends and research implications. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 205-238, 1998.

_____; _____; RANDALL, T. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 7, p. 715-741, 2003.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987.

KAHN, K. B. An exploratory investigation of new product forecasting practices. **The Journal of Product Innovation Management**, v. 19, n. 2, p. 133-143, 2002.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

_____; _____. Alignment. **Using balanced scorecard to create corporate synergies**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2006. p. 1-15.

_____; _____. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

_____; _____. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**, n. 71, p. 134-147, 1993.

_____; _____. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, n. 70, p. 71-79, 1992.

_____; _____. **The balanced scorecard**: translating strategy into action. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996b.

_____; _____. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**,

n. 74, p. 75-85, 1996a.

KERSSENS-VAN DRONGELEN, I. C.; COOK, A. Design principles for the development of measurement systems for research and development processes. **R&D Management**, v. 27, n. 4, p. 345-357, 1997.

KLEINGELD, A.; VAN TUIJL, H.; ALGERA, J. A. Participation in the design of performance management systems: a quasi-experimental field study. **Journal of Organizational Behavior**, v. 25, p. 831-851, 2004.

KOEN, P.; KOHLI, P. Idea generation: who has the most profitable ideas. **Engineering Management Journal**, v. 10, n. 4, p. 35-40, 1998.

KOLEHMAINEN, K. Dynamic strategic performance measurement systems: balancing empowerment and alignment. **Long Range Planning**, v. 43, p. 527-554, 2010.

LANGFIELD-SMITH, K. In: BHIMANI, A. **Contemporary issues in management accounting**. New York: Oxford University Press, 2006. p. 243-265.

LEBAS, M. J.; EUSKE, K. A conceptual and operational delineation of performance. In: NEELY, A (Ed.). **Business Performance Measurement: Theory and Practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

LI, P.; TANG, G. Performance measurement design within its organizational context – Evidence from China. **Management Accounting Research**, p. 193-207, 2009.

LILLIS, A. M. Managing multiple dimensions of manufacturing performance – an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, p. 497-529, 2002.

LOCKE, E. A.; LATHAM, G. P. **A theory of goal setting and task Performance**. Englewood Cliffs, New Jersey, EUA: Prentice-Hall, inc. 1990. XVIII, p. 413.

LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. **Measure Up**: Yardsticks for Continuous Improvement. Cambridge, USA: Blackwell, 1991.

MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. Proposta de integração dos planejamentos estratégico e operacional ao balanced scorecard: o caso de uma rede de empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 4, p. 73-97, jul./dez. 2005.

McGREGOR, D. **The human side of enterprise**. Nova York: McGraw-Hill, 1960.

McLAUGHLIN, C. P.; COFFEY, S. **Measuring productivity in services managing services**: marketing, operations

and human resources. 2. ed. Lovelock: Prentice Hall International, 1990.

MEADOWS, M.; PIKE, M. Performance management for social enterprises. **Systemic Practice and Action Research**, v. 23, p. 127-141, 2010.

MICHALISIN, M. Validity of annual report assertions about innovativeness: an empirical investigation. **Journal of Business Research**, n. 53, p. 151-161, 2001.

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

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Case study research in management accounting and control. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 45-65, 1994.

_____; _____. Control, organisation and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, n. 5, p. 231-244.1980.

OUCHI, W. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**, v. 25, p. 833-848, 1979.

PARTHASARTHY, R.; HAMMOND, J. Product innovation input and outcome: moderating effects of the innovation process. **Journal of Engineering and Technology Management**, v. 19, n. 1, p. 75-91, 2002.

PORTER, M. E. **Competitive advantage**. New York: Free Press, 1985.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Caracterização da Pesquisa em Contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROBBINS, S. P. **Comportamento organizacional**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

SANDSTROM, J.; TOIVANEN, J. The problem of managing product development engineers: can the balanced scorecard be an answer? **International Journal of Production Economics**, n. 78, p. 79-90, 2002.

SILK, S. Automating the balanced scorecard. **Management Accounting**, v. 78, p. 38-42, 1998.

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

STEERS, R. M. **Organizational Effectiveness: a behavioral view**. Santa Monica: Goodyer Publishing Pub. Co., 1977.

TAKASHINA, N. T.; FLORES, M. C. X. **Indicadores da qualidade e do desempenho: como estabelecer metas e medir resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

WANG, C-H.; LU, I-Y.; CHEN, C-B. Integrating hierarchical balanced scorecard with non-additive fuzzy integral for evaluating high technology firm performance. **Int. J. Production Economics**, v. 128, p. 413-426, 2010.

WERNER, B. M.; SOUDER, W. E. Measuring R&D performance state of the art. **Research Technology Management**, n. 40, p. 34-42, 1997.

WOUTERS, M.; WILDEROM, C. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 488-516, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.