

Avaliação de desempenho em organizações contábeis

Gilvania Sousa Gomes (UFU) - gigilvania@yahoo.com.br

Marcia Freire de Oliveira (UFU) - marciafreire@fagen.ufu.br

Resumo:

O presente trabalho tem como objetivo sugerir um modelo de avaliação de desempenho para uma organização contábil. Procurou-se investigar qual é a abordagem estratégica utilizada e quais os objetivos macro para que então, de acordo com sua estrutura organizacional, fosse possível elaborar indicadores que possam auxiliar a instituição a realizar a avaliação de seu desempenho operacional e servir como parâmetro para o estabelecimento de novas estratégias. O estudo é do tipo exploratório, de natureza qualitativa a fim de aprofundar alguns conhecimentos acerca dos assuntos que serão abordados ao longo do trabalho e a elaboração de um modelo-proposta. Sua contribuição está relacionada, sobretudo à carência das empresas que possuem gestão realizada por profissionais contadores que não recebem, em sua formação acadêmica, subsídios para realizar tal função.

Palavras-chave: *Avaliação de desempenho, Balanced Scorecard, Organizações contábeis*

Área temática: *Controladoria*

Avaliação de desempenho em organizações contábeis

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo sugerir um modelo de avaliação de desempenho para uma organização contábil. Procurou-se investigar qual é a abordagem estratégica utilizada e quais os objetivos macro para que então, de acordo com sua estrutura organizacional, fosse possível elaborar indicadores que possam auxiliar a instituição a realizar a avaliação de seu desempenho operacional e servir como parâmetro para o estabelecimento de novas estratégias. O estudo é do tipo exploratório, de natureza qualitativa a fim de aprofundar alguns conhecimentos acerca dos assuntos que serão abordados ao longo do trabalho e a elaboração de um modelo-proposta. Sua contribuição está relacionada, sobretudo à carência das empresas que possuem gestão realizada por profissionais contadores que não recebem, em sua formação acadêmica, subsídios para realizar tal função.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho, Balanced Scorecard, Organizações contábeis.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

A formação acadêmica contábil oferece pouco ao profissional em termos de gestão de empresas. Apesar de contemplar conteúdos relacionados à contabilidade gerencial, o foco das informações produzidas pelos contadores abrange muito mais aspectos quantitativos obtidos principalmente através dos sistemas e análises econômico-financeiras do que qualitativos ligados ao comportamento das pessoas, valores, cultura e processos. Assim, tanto para atuar como um agente participante dos processos de gestão nas organizações quanto para a gestão de suas próprias empresas, verifica-se certa carência em termos de planejamento, organização, direção e controle formais ou mesmo informais, indispensáveis à sua consolidação e manutenção no mercado. O corpo funcional das organizações contábeis, em sua maioria, também é composto por profissionais altamente técnicos, com conhecimentos especificamente práticos com formação superior ou não, porém, inseridos no nível operacional e/ou tático, não representando grandes influências nos processos de tomada de decisão. Schmidt (2006) comenta que o processo de avaliação de desempenho é de responsabilidade da Controladoria, e por isso justifica-se a sua não-participação direta no processo decisório de uma entidade.

Porém, da mesma forma como ocorre em todos os ramos de atividade, as organizações contábeis, inseridas num contexto global e dinâmico, também estão sujeitas aos impactos da concorrência e dos agentes externos. Em mercados globalizados acentua-se ainda mais a competitividade entre as empresas, exigindo-se delas, decisões de caráter evolutivo, onde somente sobrevivem as mais aptas com esforços contínuos em todos os níveis, tais como: melhorias nos níveis de produtividade, na redução de custos, na qualidade do produto e/ou serviço que oferece ao mercado (TIERGARTEN, 2008). Ansoff (1990) afirma que, para uma empresa, a questão do lucro é de grande importância como indicador econômico de eficiência. Assim se justifica a utilização de indicadores de desempenho que possam direcionar os gestores rumo à sua sobrevivência e crescimento no mercado.

Ao tratarmos de indicadores para avaliação de desempenho, é imprescindível abordar planejamento estratégico, tema no qual está inserida. Estratégia é um termo amplamente utilizado em administração de empresas e apesar de tratar-se de um tema ainda em discussão na academia, podemos encontrar literatura suficiente para embasar o presente estudo. Para

Mintzberg e Quinn (2001), dentre os cinco conceitos de estratégia integrantes do chamado cinco Ps de estratégia está o Plano, que significa a definição dos líderes em relação ao que se pretende, em longo prazo. Porter (2002) menciona que uma das formas de saber se uma empresa tem estratégia é verificar se tomou decisões claras a respeito do que não pretende fazer.

Diante desta realidade, este trabalho procurou verificar em uma organização contábil da cidade de Uberlândia-MG, como ocorre o processo de controle através de indicadores de desempenho. Serão observados também aspectos como a existência ou não de planejamento estratégico em sua totalidade ou em partes e como se dá a sua elaboração, aplicação e controle.

A literatura que versa sobre avaliação de desempenho organizacional é muito pobre quando se trata de empresas prestadoras de serviços. Até então, os estudos encontrados apresentam propostas e modelos apenas para a atividade industrial e outros poucos para a atividade comercial. Assim, houve uma grande limitação bibliográfica para embasar o assunto abordado. Por outro lado, empresas que prestam serviços de contabilidade possuem uma grande particularidade que é o atendimento às necessidades de legalização, fiscalização e arrecadação dos seus clientes para com o governo. Sendo assim, todas as suas rotinas operacionais são realizadas sob a imposição de prazos estabelecidos pelos diversos agentes governamentais o que já pode ser tomado com um critério de avaliação e controle que força a implementação de critérios de organização e controle interno que garantam o cumprimento de tais metas/prazos tanto para os clientes diretos (empresas) quanto para os clientes indiretos (governo).

Serão apresentados neste trabalho alguns aspectos sobre as organizações contábeis e suas principais rotinas, os processos de gestão em micro e pequenas empresas e avaliação de desempenho e apresentará a Empresa Contábil, seu histórico e sua estrutura. Em seguida, serão demonstrados os indicadores propostos para a sua avaliação de desempenho, segundo o modelo proposto por Norton e Kaplan e as considerações finais.

2 Metodologia

O trabalho é do tipo exploratório por ter buscado a confirmação de verdades existentes e aceitas para a compreensão do fenômeno pesquisado (Selltiz et al., 1975) e possui abordagem qualitativa, o que permite obter dados ricos, resultados e estudos em profundidade (VAN MAANEN, 1983 e YIN, 2001).

Também podemos caracterizá-lo como uma pesquisa de campo, uma vez que Silva e Menezes (2001) afirmam que nesta modalidade, os pesquisadores buscam respostas à questão da pesquisa utilizando técnicas tanto de observação quanto de interrogação, aprofundando a compreensão dos fenômenos relacionados. Foram utilizadas também entrevistas, que se caracterizam pela comunicação verbal e exerce a função de obter dados objetivos e subjetivos (MINAYO, 2001)

O objeto de estudo foi uma organização contábil específica, tratando-se de um estudo de caso, que é o tipo de pesquisa apropriado para o conhecimento em profundidade de uma determinada problemática e tem como maior limitação a impossibilidade de generalização dos resultados para outras empresas (VERGARA 2003). Conforme Eisenhardt (1989) é uma estratégia de pesquisa que foca no entendimento da dinâmica presente em cenários únicos. O estudo de caso único é bastante apropriado quando o caso tem a finalidade de testar uma teoria (YIN, 2001).

Para preservar a identidade da empresa e dos envolvidos na pesquisa, seus nomes foram omitidos, utilizando como nome fictício **Empresa Contábil**.

3 Revisão da literatura

3.1 Organizações contábeis

As organizações contábeis são constituídas como sociedades profissionais, ou seja, seu corpo societário é composto necessariamente de bacharéis ou técnicos contábeis, com registro no respectivo órgão de regulamentação, o CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Em sua formação acadêmica, os bacharéis adquirem os conhecimentos teóricos relativos à sua área de atuação, as linhas e a evolução do pensamento contábil, os principais pensadores e também as suas várias aplicações práticas. A formação do profissional em contabilidade compreende aspectos muito ligados à legislação fiscal, tributária, civil, trabalhista e outras afins.

O governo aumenta a cada dia a sua amplitude e padrões de fiscalização, fazendo com que o Brasil seja atualmente um país modelo em termos de fiscalização. O conjunto denominado de SPED - Sistema Público de Escrituração Digital – (RFB, IN nº 787 de 19 de novembro de 2007) composto por livros contábeis e fiscais digitais e a nota fiscal eletrônica, bem como a redução da periodicidade da transmissão de algumas declarações como, por exemplo, a DCTF - Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais- (RFB, I N nº 969, de 21 de outubro de 2009), os cálculos e emissão de guias de tributos *on line*, como no caso das empresas tributadas pela modalidade chamada Simples Nacional (RFB, Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996), os arquivos magnéticos que informam movimentação de estoques, o Sintegra (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias), a DIMOF - Declaração de Informação da Movimentação Financeira – (RFB, Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001) obrigatória para bancos e instituições financeiras. É apenas parte das rotinas que compõem o trabalho das organizações contábeis, que possibilitam aos órgãos fiscalizadores realizarem cruzamentos de informações e atuarem com maior rapidez e precisão na arrecadação de tributos. Tais rotinas impõem aos contadores demasiada atenção à legislação fiscal e tributária e aos seus prazos com o objetivo quase que específico de atender ao fisco em suas diferentes searas, tornando-se sujeitos ativos do processo de fiscalização e legalização das empresas.

3.2 Estratégia e as micro e pequenas empresas

No Brasil, segundo dados do SEBRAE (2007), as micro e pequenas empresas representam em termos quantitativos 99,2% do total de empresas formais e empregam 45% de toda força de trabalho. Apesar de sua participação no PIB (Produto Interno Bruto) ser de apenas 20%, estes números justificam as pesquisas com os processos de gestão estratégica e desempenho.

Devido às suas diversas limitações, as micro e pequenas empresas não costumam utilizar as ferramentas tradicionais de planejamento estratégico como as empresas de grande porte. Seria grande a dificuldade em adaptar os princípios e conceitos de planejamento ao modo de funcionamento das organizações de pequeno tamanho. A escassez de recursos e o envolvimento dos dirigentes em atividades operacionais também contribuem para que formas mais simplificadas de gestão sejam adotadas, confirmado a tendência mencionada por Quinn (1980) de que em empresas altamente empreendedoras ou de pequeno porte as decisões mais importantes estrategicamente são tomadas fora de algum processo de planejamento formal.

Na medida em que avançam os estudos sobre estratégia, vão surgindo novas perspectivas de abordagem. Partimos, então, da ruptura dos postulados que pressupunham a formulação e a implementação da estratégia como eventos separados para uma nova visão, denominada *estrategizar* que corresponde às múltiplas formas com que os gestores dão direcionamento à organização a partir das interações do dia-a-dia, conversações e rotinas (DENIS, LANGLET; ROLEAU, 2007). As duas etapas mantêm uma inter-relação mutuamente sustentada (WILSON; JARZABKOWSKI, 2004). Assim, o processo de *estrategizar* torna-se central para as pesquisas sobre estratégia (WHITTINGTON, 2003).

Diversas atividades desenvolvidas dentro de uma organização podem ser consideradas parte constituinte de uma estratégia específica, mesmo que não possuam ou carreguem consigo o “rótulo” de estratégia (HENDRY; SEIDL, 2003). De acordo com Chia (2003) as atividades e práticas cotidianas das pessoas ocorrem, em alguns casos, sem que as mesmas recorram a um planejamento consciente ou ação deliberada, pois, subsistem nas ações do dia-a-dia.

3.3 Avaliação de desempenho

Segundo Catelli (2001), “o ato de avaliar é inerente à própria natureza humana; é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada”. O mesmo autor completa que o termo avaliação é atribuir valor e expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a certos atributos e é um processo que requer a mensuração de expectativas de desempenho, bem como de sua realização. Complementarmente, Guerreiro (1989, p. 78) afirma que: “mensurações são necessárias não somente para expressar objetivos e clarificar alvos a respeito dos quais as decisões devem ser tomadas, mas elas são também necessárias para controlar e avaliar os resultados no processo de atingir alvos”.

Os primeiros estudos sobre avaliação de desempenho abordavam basicamente medidas de caráter financeiro, porém, nas duas décadas do século XX, cresceram os estudos voltados para a avaliação da performance das organizações que levavam em conta aspectos financeiros e não financeiros (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Existem muitas críticas acerca do assunto devido ao fato de não estar definida nenhuma estrutura para avaliação de desempenho (Neely, 2005) e também por motivos ligados a aspectos comerciais que disseminaram a produção de indicadores (Meyer; Gupta, 1994) e se afastaram da pesquisa acadêmica. Estas divergências tornam-se mais acentuadas porque as empresas em seus respectivos campos de atuação precisam utilizar modelos específicos e adaptados às suas realidades, conforme comentam Hourneaux Jr. (2005).

Para Schmidt (2006, p. 194), “a necessidade de avaliação de desempenho... deve-se ao fato de que somente com essa medição a entidade terá condições de analisar se a missão foi ou não atingida” e é a atividade final do processo decisório de uma entidade. Kaplan (1997) por sua vez, comenta que para prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Dentro desse contexto, pode-se também acrescentar que a necessidade de se avaliar desempenhos na empresa evidencia-se por meio de uma “disposição natural” dos gestores por meio da qual procuram satisfazer suas necessidades de trabalho administrativo (CATELLI, 2001).

Os processos de gestão abrangem a avaliação de desempenho e a utilização de indicadores. Assim, segundo Halachmi (2005), o que não é possível mensurar, não se pode controlar e conseqüentemente, não se pode melhorar. Hronec (2001, p.76) completa que “os indicadores de desempenho ou performance organizacional são sinais vitais da organização que qualificam e quantificam o modo como as atividades ou outputs de um processo atingem suas metas”. Também Voyer (1994) aponta as características de um bom indicador: a) bem definido, simples, claro, compreensível, sem interpretação dúbia; b) pertinente, significativo e sensível a variações; c) presente e real; d) disponível e fácil de ser utilizado; e) fiel ao objetivo pelo qual foi definido, confiável e homogêneo às variações de tempo e espaço passível de ser agregado e comparado. Epstein e Manzoni (1998) acrescentam que a definição de indicadores força todas as divisões das empresas a estabelecer seus objetivos e sua necessidade de inter-relação com outros departamentos/unidades para atingir a estratégia global da organização.

Para Schmidt (2006), o ponto de partida para a definição das medidas de desempenho é a declaração da missão da organização e seis objetivos e estabelece seis etapas para o processo de controle: 1) definição das variáveis-chaves que explicitam o que deve ser controlado, 2) definição dos indicadores de desempenho, 3) definição dos padrões de comparação, 4) apresentação de como se realizará a mensuração do indicador, 5) confrontação entre o medido e o padrão e 6) definição da ação corretiva e implementação dos planos de ação.

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta capaz de auxiliar o acompanhamento do desempenho de uma empresa e traduz visão e estratégia em objetivos e medidas através de um conjunto equilibrado de perspectivas. O *scorecard* inclui medidas dos resultados desejados e dos processos capazes de assegurar a obtenção desses resultados (KAPLAN E NORTON, 1997). Sua elaboração, segundo os mesmos autores, aborda quatro perspectivas que deverão representar as principais variáveis que, em equilíbrio, asseguram aos gestores condições para realizar os processos de planejamento e controle das ações estratégicas, são elas: perspectiva financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento. Para Costa (2008), o BSC permite ao gestor refletir sobre a validade da estratégia escolhida e sua viabilidade de execução e é uma proposta de como definir, sistematicamente, o que deve ser medido e gerido de forma a acompanhar o cumprimento da estratégia da empresa.

É comum na literatura a utilização de cerca de 4 ou 5 medidas para cada perspectiva, o que resultaria em uma média de 15 a 20 medidas para o *Balanced Scorecard*. Olve, Roy e Wetter (1999) ressaltam que as medidas devem ser escolhidas com cuidado, pois uma quantidade muito pequena de medidas pode ocasionar uma visão limitada da empresa, enquanto que uma grande quantidade de tais medidas pode tornar muito complexa a tarefa de colher e interpretar as informações relacionadas com essas medidas.

3.4 A Empresa Contábil

A Empresa Contábil foi fundada em maio do ano de 2007, composta por três sócios bacharéis em Ciências Contábeis. As suas atividades foram segmentadas em três grandes áreas de responsabilidades, de forma que, cada um dos sócios fosse o diretor de cada uma delas. Esta formação societária foi estabelecida, sobretudo para que, cada um dos profissionais pudessem se especializar e ser responsáveis técnicos por cada setor, uma vez que as mudanças na legislação e nas relações de mercado acontecem em velocidade bastante acelerada. As três áreas eram:



Em maio de 2008, ao completar 01 ano de existência, a empresa mudou de endereço com a finalidade de oferecer aos seus clientes uma estrutura de atendimento diferenciada, com espaço para reuniões e treinamentos e separação física dos departamentos segundo a lógica dos fluxos dos seus processos internos. Em março de 2009, um dos sócios se desligou da empresa e outro passou a ocupar o seu lugar. Esta substituição trouxe maior dinamismo, pois, o novo profissional agregou capacidade técnica, possibilitando também a criação de novas áreas de atuação e uma redistribuição interna de departamentos e responsabilidades. Após a reestruturação, a estrutura passou a assumir o seguinte formato:



Para compor esta estrutura, em maio de 2010 a empresa conta com uma equipe de 12 colaboradores e sua carteira é composta por 170 clientes regulares. Os serviços externos de coleta e entrega de documentos foram terceirizados para uma empresa de transportes a fim de obter maior agilidade e também devido ao grande volume de rotinas que são realizadas em repartições públicas, onde o atendimento é, na maior parte dos casos, muito moroso.

Não foi identificado nenhum tipo formal de planejamento estratégico e tampouco detectado o uso de ferramentas de controle e avaliação de desempenho. Em contrapartida, os sócios mantêm uma rígida rotina de reuniões semanais para tratar de questões internas como solução de problemas emergenciais, decisões de créditos ou investimentos, remuneração, treinamento e capacitação de pessoal, prospecção de novos clientes, utilização de novas tecnologias e discussão das demonstrações contábeis e financeiras da empresa. A Empresa Contábil possui definidos, ainda que informalmente, mas intrínsecos à sua filosofia de trabalho, a sua missão, os objetivos macro e políticas de trabalho, como formatados abaixo.

Missão

Prestar serviços de contabilidade fiscal e gerencial às micro, pequenas e médias empresas através de métodos e sistemas precisos e com elevado padrão de eficiência e qualidade, visando à maximização dos resultados aos seus acionistas e fomentando o desenvolvimento pessoal e profissional de seus colaboradores e comunidade.

Objetivos

Ser referência em atendimento e prestação de serviços contábeis e afins a micro, pequenas e médias empresas de Uberlândia e região.

Valores

Ética, transparência, honestidade e seriedade. Valorização da pessoa humana e do capital intelectual. Profissionalismo, zelo e dedicação.

Diferenciais

Participar da realidade dos negócios de nossos clientes, fornecendo informações úteis à gestão de seus empreendimentos, de forma a otimizar seus resultados em mercados competitivos e em constante transformação, atendendo às exigências fiscais e legais de cada ramo de atividade. Solução de problemas in loco. Atendimento diferenciado e personalizado.

4 Indicadores para a Empresa Contábil

De acordo com Norton e Kaplan (2004), os objetivos estratégicos de uma organização devem ser traduzidos de forma que proporcionem aos empregados uma percepção clara de como as suas funções estão a eles ligadas, possibilitando aos mesmos trabalharem de forma coordenada e colaborativa em prol das metas e ressalta a importância de se criar uma representação visual para os diversos objetivos e suas inter-relações. Esta representação supõe que a empresa responda a alguns questionamentos para que possa estabelecer suas metas dentro de cada perspectiva estratégica.

Para elaborar o quadro para avaliação de desempenho da Empresa Contábil, foi utilizado como modelo o painel abaixo apresentado na figura 1. Os indicadores foram criados com base na observação dos processos internos e a partir da compreensão da estratégia da empresa traduzida em sua missão e objetivos.

Painel do <i>Balanced Scorecard</i>					
Perspectivas	Objetivos	Indicadores	Meta		Iniciativas
		<i>Outcomes</i>	<i>Status quo</i>	Meta	

Figura 1. Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 159)

O indicadores elaborados e apresentados na figura 3, procuraram responder, para cada perspectiva as questões: “Para sermos bem-sucedidos financeiramente, como deveríamos ser vistos pelos nossos acionistas?”, “Para alcançarmos nossa visão, como deveríamos ser vistos pelos nossos clientes?”, “Para satisfazermos nossos acionistas e clientes, em que processo de negócios devemos alcançar a excelência?” e “Para alcançarmos nossa visão, como sustentaremos nossa capacidade de mudar e melhorar?” sugeridas também por Norton e Kaplan e apresentadas na figura 2.

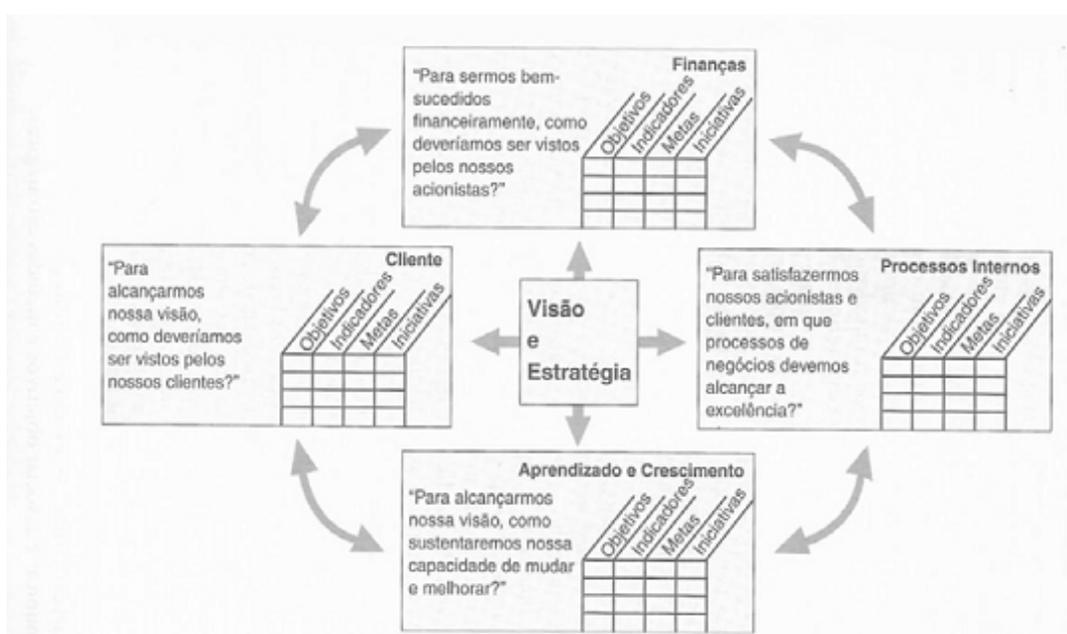


Figura 2. Fonte: Kaplan e Norton (1996, p. 76)

Os indicadores estabelecidos na perspectiva financeira que leva em conta os objetivos ligados a aumento de receitas, redução de custos e aumento da produtividade foram o aumento do lucro operacional, o aumento das receitas com serviços contábeis e outros serviços avulsos e redução dos custos com os serviços externos e de transporte. As receitas acessórias da empresa representam cerca de 8% do total das receitas e este percentual aumenta sempre que os sócios realizam visitas a clientes divulgando novas possibilidades de agregar valor aos mesmos na prestação de serviços contábeis.

Na perspectiva de clientes que contempla a participação no mercado, a retenção, captação, satisfação dos clientes, a lucratividade proporcionada pelos clientes e a imagem e reputação da empresa foram elaborados os indicadores de quantidade de reclamações recebidas no período, quantidade de contratos em relação ao total de visitas realizadas,

quantidade de reuniões realizadas para apresentação dos relatórios mensais aos clientes e quantidade de ligações recebidas solicitando treinamentos e orientações principalmente sobre como emitir ou cancelar notas fiscais eletrônicas, como recalcular guias e boletos e como fazer download de arquivos da área do cliente na web site. Os objetivos nesta perspectiva são respectivamente otimizar a qualidade do serviço prestado, tornar o atendimento telefônico eficiente, uma vez que há um trabalho de divulgação em alguns veículos de comunicação, fortalecer e estreitar o vínculo com os clientes fidelizando-os e reduzir os atendimentos para treinamento por telefone através de instrumentos como manuais e realização de treinamentos presenciais com os clientes.

Os objetivos definidos para a perspectiva de aprendizagem e crescimento foram de aumentar o investimento em TI, aprimorar o capital humano da empresa, motivação e satisfação dos colaboradores e integração entre colaboradores e equipes através das ações de renovação cíclica dos equipamentos de informática e tecnologias utilizadas, realização de treinamentos semanais para estudos das alterações nas legislações e procedimentos fiscais, legais e tributários e dinâmicas para estimular o trabalho em equipe tanto dentro de cada departamento quanto a equipe como um todo.

Os quesitos inovação, operações de prestação dos serviços e o chamado pós-venda são tratados dentro da perspectiva de processos internos. No caso específico da Empresa Contábil, foram apontados os objetivos de realizar controle total dos processos e fluxos internos das rotinas e cuidar para que os prazos de entrega dos serviços sejam sempre cumpridos com a maior antecedência possível.

A divisão das atividades operacionais em departamentos como centros de responsabilidade para os gestores é também um facilitador para o controle estratégico e avaliação de desempenho. A interligação entre os setores faz com que um seja o fiscalizador do outro, bem como exige dos responsáveis o exercício efetivo das suas rotinas, devendo traçar formas novas de realizar processos, capacitar sua equipe, utilizar novos recursos, estabelecer metas e prestar contas dos seus resultados. Assim, este tipo de estrutura pode ser considerado como facilitador para a implementação e prática da avaliação de desempenho.

Perspectivas	Objetivos	Indicadores	Metas		Iniciativas
		Outcomes	Status-Quo	Metas	
Perspectiva financeira	Aumentar o lucro operacional	Lucro Operacional		Aumentar em X%	Revisar custos e despesas operacionais a fim de identificar possíveis reduções e/ou aumentar receitas operacionais
	Aumentar as receitas com outros serviços	Receitas período 2 / Receitas período 01		Aumentar em X%	Identificar clientes que necessitem de assessorias e consultorias. Visitar os clientes e elaborar propostas.
	Aumentar as receitas com serviços contábeis	Receitas período 2 / Receitas período 01		Aumentar em X%	Prospectar novos clientes através de visitas, eventos. Implementar ações de marketing
	Reduzir custos com transporte (fluxo de documentos com os clientes, serviços externos)	Custo com transportes / Receita Total		Reduzir em X%	Avaliar viabilidade de terceirização dos serviços de entrega e coleta de documentos Programar busca de documentos com o responsável cliente. Programar entregas de documentos a clientes por setor/região.

Figura 3. Quadro estratégico para a Empresa Contábil. Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 159), Pesquisa de campo.

Figura 3. continuação.

Perspectivas	Objetivos	Indicadores <i>Outcomes</i>	Metas		Iniciativas
			<i>Status-Quo</i>	Metas	
Perspectiva de Clientes	Otimizar a qualidade do serviço prestado	Quantidade de reclamações no período		Reduzir em X	Implementar <i>check lists</i> e fichas de acompanhamento dos processos Disponibilizar na web site enquete para avaliação do atendimento
	Visitas agendadas a partir de contato telefônico	Qtde contratos fechados / Qtde visitas realizadas		Aumentar em X	Proporcionar ao responsável comercial e dirigentes treinamentos de técnicas de vendas <i>negociação avançada</i>
	Fortalecer e estreitar o vínculo com os clientes	Qtde reuniões realizadas / Qtde total de clientes		Aumentar em X	Realizar reuniões mensais para apresentação dos balancetes e resultados
	Reduzir os atendimentos para treinamento por telefone	Qtde ligações recebidas solicitando treinamentos		Reduzir em X	1 - Realizar reuniões de integração com todos os clientes entrantes dando-lhes treinamento sobre as principais rotinas. 2 - elaborar tutoriais para a execução das rotinas mais solicitadas 3 - Disponibilizar em web site espaço para que o cliente faça consultas de qualquer natureza.
Perspectiva de aprendizagem e crescimento	Aumentar o investimento em TI	% investimentos em TI sobre a receita total		Aumentar em X	1 - Programação de substituição dos equipamentos de informática 2 – Sempre utilizar versões atualizadas e licenciadas de softwares
	Aprimorar o capital humano da empresa	Quantidade de horas de treinamentos e capacitação		Aumentar em X	Elaborar calendário para treinamentos internos por departamento
	Motivação e satisfação dos colaboradores				Implementar programa de remuneração por produtividade com base em indicadores de desempenho de pessoal
	Integração entre colaboradores e equipes	% cumprimento metas individuais / % cumprimento metas da equipe		Aumentar em X	Realizar oficinas de integração e dinâmicas de grupos nos departamentos e entre os departamentos
Perspectiva de processos internos	Controle dos fluxos de processos internos	Nº de vezes em que a demanda interna não foi atendida pelo setor responsável		Criar	Criação de um conselho gestor com os colaboradores responsáveis por cada setor para integrar rotinas interdependentes entre os departamentos
	Remeter guias de tributos com maior antecedência do vencimento	Prazo médio em dias de antecedência dos vencimentos		Aumentar em X	Utilização de <i>check lists</i> e fichas de acompanhamento dos processos
	Transmitir as declarações dos com a maior antecedência ao vencimento	Prazo médio em dias de antecedência os vencimentos		Aumentar em X	Utilização de <i>check lists</i> e fichas de acompanhamento dos processos

Figura 3. Quadro estratégico para a Empresa Contábil. Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 159), Pesquisa de campo.

5 Considerações

Desde a sua constituição, a Empresa Contábil através de seus dirigentes determinou sua estrutura física, filosofia de trabalho, modo diferenciado de atendimento e divisão de atribuições e responsabilidades. Estes primeiros atos podem ser denominados, ainda que informalmente de planejamento estratégico. A partir destas definições, podemos perceber como ocorrem os processos de avaliação, controle e realimentação possíveis devido à rotina interna de realização de reuniões semanais. Conclui-se a partir destas constatações que o espírito empreendedor dos sócios e a sua maneira simples de gerir a organização contribuem para reforçar os estudos sobre estratégia nas micro e pequenas empresas, que em sua maioria não adotam as ferramentas tradicionais de planejamento estratégico, mas, não deixam de utilizá-lo para atingir seus fins.

Apesar de a formação acadêmica contábil deixar uma lacuna em termos de gestão de empresas, as práticas cotidianas da empresa revelam o seu *estrategizar*. O acompanhamento constante dos movimentos nos ambientes interno e externo permitem estabelecer metas, agir, controlar e avaliar no curto prazo. Este comportamento tende a ser mais comum em empresas prestadoras de serviços pelo fato de possuir uma estrutura flexível e de baixo custo de adaptação. Por outro lado, neste ramo de atividade são grandes as turbulências que podem tornar voláteis as suas instituições.

O governo exerce grande impacto na atividade das organizações contábeis tornando-se muitas vezes o seu principal cliente. As constantes modificações na legislação são fatores que podem extinguir aquelas que não foram capazes de adequar suas rotinas de forma a atender as necessidades do mercado. Outro grande impacto exercido pelo governo é o de ser a condição primeira da necessidade de que as empresas contábeis utilizem indicadores que possam medir a sua capacidade de realizar com grande precisão e eficácia as suas atividades e de cumprir prazos. Talvez o fisco possa ser considerado a principal força controladora do desempenho destes profissionais.

O quadro estratégico elaborado para a Empresa Contábil é uma sugestão para aplicação obtido através da interpretação da estratégia da organização através da sua missão, objetivos macro, valores e diferenciais. Este trabalho, porém, não finaliza o tema da implementação do uso de indicadores de desempenho nesta instituição. São necessários ainda os levantamentos dos níveis de *status quo*, ou seja, a posição inicial dos indicadores propostos e a determinação da periodicidade da realização da avaliação. Os próximos passos são o estabelecimento dos planos de ação, o acompanhamento e a realimentação.

As principais limitações a este trabalho estão relacionadas à carência bibliográfica sobre aplicação de ferramentas de planejamento estratégico em empresas prestadoras de serviços e de pequeno porte. Até então, o foco da literatura esteve em pesquisar atividades das grandes empresas industriais. Para novas pesquisas e como forma de contribuição acadêmica para os estudos de estratégia sugere-se a comparação dos mecanismos e modelos de avaliação de desempenho utilizadas em outras organizações contábeis ou em empresas prestadoras de serviços e o aprofundamento da discussão sobre gestão nas micro e pequenas empresas.

Referências

ANSOFF, H. Igor. **A nova estratégia empresarial**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1990.

CATELLI, A. et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIA, R. **Strategy-in-action: towards a phenomenology of practical coping**. 2003. Disponível em: <http://www.strategy-as-practice.org>. Acesso em: 22/11/2005.

- COSTA, A. P. P. **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação**. São Paulo: Atlas, 2008.
- DENIS, J. L.; LANGLEY, A. & ROULEAU, L. Studying strategizing in pluralistic contexts: Rethinking Theoretical Frames. **Human Relation**. v.60, n.1, 2007.
- EISENHARDT, K. M.; SANTOS, F. M. **Knowledge-Based View: a New Theory of Strategy?** In.: PETTIGREW, A; THOMAS, H.; WHITTINGTON, R. Handbook of Strategy and Management. Londres: Sage, 2002.
- EPSTEIN, M.; MANZONI, J. Implementing Corporate Strategy. From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. **European Management Journal**, v. 16, n.2, pp. 190-203,1998.
- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese (Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1989.
- HALACHMI, A. Performance Measurement is the Only Way of Managing Performance. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 54, n.7, pp. 502-516, 2005.
- HENDRY, J.; SEIDL, D. The structure and significance of strategic episodes: social systems theory and the routine practices of strategic change. **Journal of Management Studies**. v.40, n.1, 2003.
- HORNEAUX JR., F. **Avaliação de Desempenho Organizacional: Estudo de Casos de Empresas do Setor Químico**. Dissertação (Mestrado em Administração). São Paulo: FEA USP, 2005.
- HRONEC S. M. **Sinais Vitais**. São Paulo: Makron Books, 2001.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost**. The rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1987.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 18 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- _____. Kaplan e Norton na prática, 2004.
- _____. **Organização Orientada para a Estratégia: como as empresas adotam o balanced scorecard no novo ambiente de negócios**, Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- MEYER, M. W.; GUPTA, V. The Performance Paradox. In: STAW, B. W.; CUMMINGS, L. (Orgs). **Research in Organizational Behavior**. Greenwich: JAI Press, 1994.
- MINAYO, M. C. de S. Ciência, Técnica e Arte: o desafio da pesquisa social. In: MINAYO, M. C. de S(org.). **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Tradução James sunderland cook. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

NEELY, A. The Evolution of Performance Management Research. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, pp. 1264-1277, 2005.

OLVE, Nils-Göran, ROY, Jan & WETTER, Magnus. **Performance Drivers: A practical guide to using the Balanced Scorecard**. London, John Wiley & Sons, 1999.

PORTER, Michel E. A nova era da estratégia. In: Julio, Carlos Alberto; José Salibi Neto(Org.). **Estratégia e planejamento – autores e conceitos imprescindíveis**. São Paulo: PubliFolha, 2002.

QUINN, J. B. **Strategies for Change: Logical Incrementalism**. Homewook: Irwin, 1980.

RFB. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 787 de 19 de novembro de 2007. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>. Acesso em 09 ago. 2010. 2010

____. Instrução Normativa nº 969, de 21 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>. Acesso em 09 ago. 2010. 2010

____. Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>. Acesso em 09 ago. 2010. 2010.

____. Instrução Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/>. Acesso em 09 ago. 2010. 2010.

SCHMIDT, P. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SELLTIZ, C. et al., **Pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Editora Pedagógica e Editora da Universidade de São Paulo, 1975

SILVA, E. L., MENEZES, R. M. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2001.

SEBRAE. Serviço brasileiro de apoio à micro e pequena empresa. Pequena empresa. Brasília: SEBRAE/NA. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/pequenaempresa.html>. Acesso em: 12 set. 2004.

TIERGARTEN, M.; ALVES, C. A. As Capabilities Dinâmicas na manutenção dos recursos em empresas familiares: Um estudo de caso de pequenas empresas brasileiras. Belo Horizonte, MG.V Encontro de Estudos Organizacionais, **EnEO** 2008.

VAN MAANEN, J. **Reclaiming qualitative methods for organizational research**. Newbury Park: Sage, 1983.

VERGARA, S. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2003.

VOYER, P. **Tableaux de Bord de Gestion**. Québec: Presses de l'Université de Québec, 1994.

WILSON, D. C. & JARZABKOWSKI, P. Thinking and Acting Strategically: New Challenges for Interrogating strategy. **European Management Review**. v.1, 2004.

WHITTINGTON, R. The work of strategizing and organizing: for a practice perspective. **Strategic Organization**. v.1, n.1, 2003.

YIN, R., K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.