

Controle e medição de desempenho como base para ações de correção e avaliação: um estudo de caso

Geovana Alves de Lima Fedato (UNEMAT) - geovanagf@yahoo.com.br

Jasceline Jesus Nogueira da Silva (UNEMAT) - jasce_jn@hotmail.com

Geovane Paulo Sornberger (UNEMAT) - geovane2103@yahoo.com.br

Resumo:

Este artigo tem como objetivo identificar e analisar os controles e elementos de medição de desempenho disponíveis na estrutura de controle gerencial de uma loja de móveis e eletrodomésticos, bem como a contribuição destes tanto no feedback corretivo como avaliativo. O estudo está fundamentado na ideia de que para haver gerenciamento é preciso haver formas de controle embasados num sistema de contabilidade gerencial adequado as necessidades da organização, no entanto parte da premissa que, para que o controle efetivamente aconteça há a necessidade de atitudes diante das medições realizadas. O desenvolvimento teórico tomou por base os estudos de Chenhall e Morris (1986), Anthony e Govindarajan (2002) e Flamholtz (1996). Trata-se de uma pesquisa com abordagem qualitativa, utilizando uma pesquisa descritiva para delineamento dos objetivos, adotando a entrevista e a observação na empresa no desenvolvimento do estudo de caso, realizado em uma unidade da empresa, que possui outras filiais distribuídas no território nacional, que portanto, replicam seu sistema de controle e gerenciamento. Foi possível constatar que os controles e os sistemas de avaliação adotados pela organização em estudo dão condição à gestão de corrigir as falhas dentro do processo de trabalho dos centros de responsabilidades e fortalecem os pontos positivos destes centros, utilizando-se da mensuração dos resultados como ferramenta para trabalharem o feedback corretivo e avaliativo, porém a contabilidade gerencial é subutilizada considerando todas as possibilidades que a mesma pode oferecer.

Palavras-chave: *Controle gerencial. Medição de desempenho. Feedback corretivo e avaliativo.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Controle e medição de desempenho como base para ações de correção e avaliação: um estudo de caso

Resumo

Este artigo tem como objetivo identificar e analisar os controles e elementos de medição de desempenho disponíveis na estrutura de controle gerencial de uma loja de móveis e eletrodomésticos, bem como a contribuição destes tanto no *feedback* corretivo como avaliativo. O estudo está fundamentado na ideia de que para haver gerenciamento é preciso haver formas de controle embasados num sistema de contabilidade gerencial adequado as necessidades da organização, no entanto parte da premissa que, para que o controle efetivamente aconteça há a necessidade de atitudes diante das medições realizadas. O desenvolvimento teórico tomou por base os estudos de Chenhall e Morris (1986), Anthony e Govindarajan (2002) e Flamholtz (1996). Trata-se de uma pesquisa com abordagem qualitativa, utilizando uma pesquisa descritiva para delineamento dos objetivos, adotando a entrevista e a observação na empresa no desenvolvimento do estudo de caso, realizado em uma unidade da empresa, que possui outras filiais distribuídas no território nacional, que portanto, replicam seu sistema de controle e gerenciamento. Foi possível constatar que os controles e os sistemas de avaliação adotados pela organização em estudo dão condição à gestão de corrigir as falhas dentro do processo de trabalho dos centros de responsabilidades e fortalecem os pontos positivos destes centros, utilizando-se da mensuração dos resultados como ferramenta para trabalharem o *feedback* corretivo e avaliativo, porém a contabilidade gerencial é subutilizada considerando todas as possibilidades que a mesma pode oferecer.

Palavras-chave: Controle gerencial. Medição de desempenho. *Feedback* corretivo e avaliativo.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Visando atingir seus objetivos, metas e cumprir sua missão, as empresas buscam na contabilidade gerencial uma ferramenta de apoio a gestão que, com base no planejamento estratégico e operacional, define as formas de acompanhamento de tais propósitos. As ações estabelecidas são repassadas aos responsáveis por executá-las, os quais são cobrados posteriormente por meio de acompanhamentos realizado pelos gestores para verificar se as tarefas estão sendo desempenhadas conforme o planejado.

Deste modo, tendo informações os gestores terão condições de avaliar se as ações estabelecidas no planejamento fizeram com que a empresa atingisse seus objetivos, metas e cumprisse com sua missão. A mensuração de desempenho ou os controles adotados neste contexto reveste-se de grande importância pois será a base para a revisão dos objetivos atuando no sentido de fortalecer os pontos positivos e corrigir os pontos fracos através de alterações nas ações antes estabelecidas.

Esta pesquisa foi desenvolvida em uma loja de móveis e eletrodomésticos, localizada no município de Sinop – MT e partindo da importância do desenvolvimento de um sistema de monitoramento e avaliação coerente com os controles e medições em uso ou em implantação, esta pesquisa tem como objetivo identificar os controles e elementos de medição de

desempenho disponíveis na estrutura de controle gerencial de uma loja de móveis e eletrodomésticos e analisar a contribuição destes nas ações que precisam ser corrigidas (*feedback* corretivo) como nas ações que poderiam ser recompensadas ou punidas (*feedback* avaliativo). Desta forma este trabalho se norteia pela seguinte questão: **quais são e como são utilizados os controles e elementos de medição de desempenho presentes na estrutura de controle gerencial da organização em estudo?**

2 Contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial constitui-se no sistema de informações contábeis gerenciais que dará suporte informacional à organização, auxiliando a gestão nas mais diversas tomadas de decisão. Para Atkinson et al. (2000) a essência desta está em produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores sendo que este processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. Desta forma o mesmo autor (2000, p. 36) a caracteriza como o “processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

No entanto no estudo de Chenhall e Morris (1986) o sistema de contabilidade gerencial é apresentado como sendo composto de pelo menos quatro características, sendo elas: escopo, tempestividade, nível de agregação e integração. A característica do escopo se refere às dimensões de foco (informações relacionadas a eventos internos e externos); quantificação (informações mensuradas em termos financeiros e não financeiros) e horizonte de tempo (capacidade do sistema contábil gerencial oferecer informações de eventos passados e orientações futuras). Esclarecem Chenhall e Morris (1986) que um sistema de contabilidade gerencial tradicional forneceria informação focada em eventos internos, monetários e relatando dados históricos, este portanto teria um escopo restrito.

A tempestividade refere-se tanto a frequência como a velocidade com que as informações são disponibilizadas pelo sistema; já a agregação da informação pode ser realizada por área funcional, por período de tempo e também pelo modelo de decisão enquanto a integração esta relacionada a capacidade do sistema em apresentar informações interrelacionadas ou o impacto de uma decisão de área no contexto organizacional maior (CHENHALL; MORRIS, 1986).

Quando Kaplan e Norton (1996) refletem sobre a relevância perdida da contabilidade gerencial um dos pontos questionados é a questão desta trabalhar com ênfase em medidas estritamente financeiras de curto prazo sobre o desempenho passado, o que corrobora com o sistema de contabilidade gerencial de escopo restrito.

Desta forma um sistema de contabilidade com escopo amplo reveste-se de potencial para tornar-se indispensável no contexto das atividades administrativas, ou conforme Frezatti et al. (2009, p. 14), “a contabilidade gerencial é parte relevante dos recursos necessários na disponibilização de informações para que o controle gerencial seja desenvolvido na organização”.

Assim outras medidas, que não as estritamente financeiras podem fazer parte do sistema de informação contábil gerencial. Miranda e Azevedo (2000 *apud* Deconto 2001, p. 59) fazem uma classificação de indicadores que podem auxiliar a gestão em três grupos: Indicadores financeiros tradicionais; Indicadores não-financeiros tradicionais; e Indicadores não-tradicionais (financeiros ou não-financeiros).

Na categoria de indicadores financeiros tradicionais se encaixariam aqueles originários da contabilidade financeira, sistemas de custos e sistemas auxiliares da contabilidade financeira, estando relacionados com o faturamento, indicadores de margens, indicadores relacionados com o resultado, com a liquidez, com a rentabilidade, etc. Os indicadores não-financeiros tradicionais seriam aqueles coletados fora da contabilidade financeira e seus

sistemas auxiliares, que estão sendo empregados pelas empresas e estão presentes na literatura, como os relacionados com o cliente, como o número de clientes que a empresa possui, com os funcionários, com o volume de vendas, participação no mercado, etc; e na outra categoria os indicadores não-tradicionais (financeiros ou não-financeiros): são aqueles “que ainda não aparecem na literatura, ou que só aparecem na literatura recente”. Os indicadores de natureza não-financeira, relacionados com a qualidade, inovação, retenção de clientes, e os de natureza financeira, como o valor adicionado por funcionário, o modelo do valor econômico agregado (*Economic Value Added – EVA*).

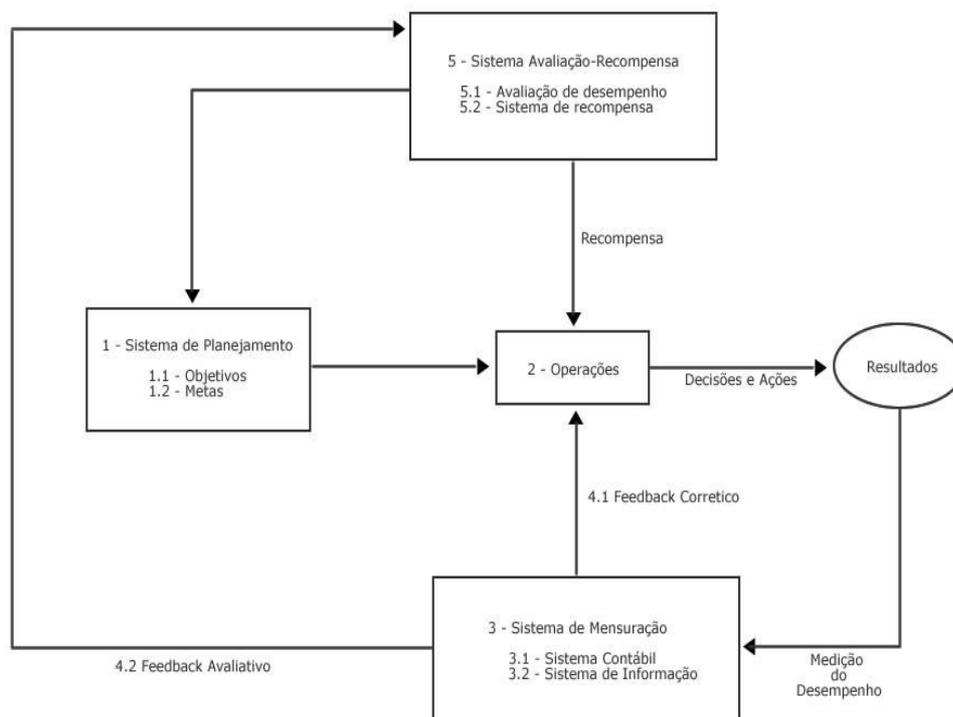
A contabilidade gerencial com escopo amplo estará apta a fornecer informações para o adequado funcionamento do sistema de controle gerencial.

3 Controle gerencial

Cada organização é um elemento único e como tal seu sistema de controle gerencial será desenvolvido. Chenhall (2003) sugere que não há uma estrutura única capaz de abordar as especificidades de todas as organizações, parte da teoria da contingência para explicação deste fato. Corroborando, para Gomes e Salas (2001, p. 22) “o sistema de controle de cada empresa dependerá das características pessoais de seus administradores, das características da organização e das características do contexto social e organizacional”.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 34) “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”, de maneira que o controle gerencial tem por função assegurar o cumprimento das estratégias e fazer com que os objetivos da organização sejam atingidos.

Flamholtz (1996) ao tratar do sistema de controle gerencial, o considera como processo, sendo apresentado de acordo com o esquema da Figura 1.



Fonte: Adaptado de Flamholtz (1996).

Figura 1 – Esquema modelo de sistema de controle

Cada um dos subsistemas é explicado a seguir (FLAMHOLTZ, 1996, p. 600):

- **Subsistema de planejamento** é o processo de decidir sobre os objetivos e metas da organização;
- **Subsistema operacional** se refere ao sistema em curso para desempenho das funções requeridas pelas atividades do dia-a-dia;
- **Subsistema de medição** num contexto organizacional, medição é o processo de alocar números para representar aspectos do comportamento organizacional e desempenho. O sistema de medição completo inclui sistema contábil com medidas financeiras e de desempenho gerencial. Inclui também medidas não financeiras do desempenho organizacional;
- **Sistema de *feedback*** consiste de informações sobre operações e seus resultados. Há dois tipos de *feedback*: corretivo (informações sobre o desempenho do sistema operacional que é designado a ajudar a ajustar operações para melhorar o desempenho) e a avaliação (informa quão bem o sistema operacional está indo);
- **Subsistema de avaliação e recompensa** é o mecanismo para avaliar o desempenho e a administração de recompensas.

A partir do planejamento é que as operações são executadas pelos membros da organização, em seguida os resultados obtidos nas operações da organização poderão ser analisados através da mensuração. A avaliação e recompensa permite então que os reconhecimentos sejam feitos, motivando funcionários para que o ciclo positivo se repita.

O controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações (GOMES; SALAS 2001, p. 22).

De acordo com Aguiar e Frezatti (2007) a escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial deve considerar características da informação e as técnicas necessárias para que os gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas.

A operacionalização ou até mesmo visualização do sistema de controle gerencial na organização pode ser realizada por meio dos centros de responsabilidade, sendo entendido neste trabalho como um conjunto de atividades com um responsável.

Atkinson et al. (2000, p. 616) “comparam um centro de responsabilidade a um pequeno negócio em que o gestor responsável é escalado para administrá-lo a fim de promover os interesses da empresa”. E complementa Cardoso et al. (2007) que centros de responsabilidade são microentidades coordenadas por um gestor ao qual são delegadas atribuições e cujo desempenho é mensurado de acordo com as responsabilidades assumidas.

Os centros de responsabilidade podem ser apresentados conforme Quadro 1.

Centros de Responsabilidade	Descrição
Centros de despesas disciplinados	Suas entradas podem ser avaliadas em termos monetários; suas saídas podem ser avaliadas em quantidades físicas; pode ser determinado o valor necessário para produzir uma quantidade de saída.
Centros de despesas discricionários	Não pode ser avaliado a termos monetários; incluem setores administrativos e de apoio, pesquisa e desenvolvimento e a maioria das atividades de marketing.
Centros de receitas	As saídas são avaliadas em termos monetários, mas nenhuma tentativa formal é feita para relacionar as entradas (isto é, despesas ou custos) com as saídas.
Centros de lucros	Desempenho econômico é avaliado, segundo o lucro auferido; Tanto as receitas como as despesas são avaliadas em termos monetários.

Continua

Quadro 1 (Continuação)

Centros de investimentos	Nessas unidades, o lucro é comparado com o valor dos ativos empregados nas atividades dessas unidades, ou seja, avaliação da relação entre lucros e investimentos.
--------------------------	--

Fonte: adaptada de Anthony e Govindarajan (2002)

Quadro 1 – Tipos de centros de responsabilidade

Jiambalvo (2001, p. 199) afirma que para controlar uma empresa e assegurar que ela está na direção correta e opera de maneira eficiente é essencial conhecer o desempenho dos gerentes e das operações pelas quais são responsáveis. Assim, ao desenhar uma empresa por meio de seus centros de responsabilidade, é possível verificar os controles e sua ação de forma mais específica.

Nestes centros de responsabilidade vários são os controles e medições que podem ser realizadas, e de acordo com Crepaldi (2002) tais controles podem ser formais e informais. Os elementos formais são as regras e os procedimentos estabelecidos, e os elementos informais incluem a “tradição”, a prática e a cultura da empresa.

Os controles de remuneração e recompensa procuram alinhar os objetivos individuais e dos grupos aos objetivos da organização. Tais controles incluem políticas de retenção de funcionários e incentivo do controle cultural por meio de recompensas à equipe.

4 Mensuração para o sistema de avaliação e recompensa

A proposta de controle gerencial apresentada na seção anterior como sistema, segundo a visão de Flamholtz (1996) remete a etapas, sendo que o controle ou mensuração seria fixado como uma finalização do processo. No entanto o controle acontece em todas as etapas e esta associado a todo o processo. Apesar disso há estudos específicos que tratam deste elemento: o controle ou a mensuração, pois apresenta vários aspectos a serem considerados, especialmente para ser validado como elemento que dará base ao processo tanto de correção (redirecionamento de metas e objetivos) como também para o sistema de avaliação e recompensas.

A existência de objetivos e como consequência o acompanhamento destes, revelam a importância de informações eficientes que retratam a realidade da empresa para a tomada de decisão. O acompanhamento ocorre por meio dos controles e mensurações efetuadas dos desempenhos e resultados alcançados.

Para Neely et al. (1995) a medição de desempenho é o processo de quantificar a eficiência e eficácia da ação. Sink e Tuttle (1993) afirmam que o processo de avaliar o desempenho tem dois papéis: medição e avaliação do desempenho, sendo que os dois estão intimamente ligados. No primeiro momento, ocorre a medição das saídas de determinado sistema, por meio de métricas. Já a avaliação, consiste na decisão sobre tais resultados obtidos.

Segundo Frezatti et al. (2009, p. 159) o “desempenho corresponde à identificação de resultados mensuráveis que foram alcançados em um dado período por uma entidade, uma unidade de negócios, um departamento ou um indivíduo”.

Segundo Pereira (2001, p. 220) “a avaliação de desempenho, [...] integra-se ao processo de gestão empresarial, visando atender a necessidades específicas das fases de planejamento, execução e controle das atividades empresariais”. Infere-se que com a avaliação de desempenho a empresa terá condições de avaliar se sua missão foi ou não atingida. Schmidt, Santos e Pinheiro (2007, p. 23) afirmam, “a avaliação de desempenho é a atividade final do processo decisório de uma entidade” sendo que o sistema de avaliação de

desempenho deve: controlar as atividades operacionais da empresa; alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários; conduzir as estratégias competitivas; identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores e verificar se a missão da empresa está sendo atingida (SCHMIDT; SANTOS; PINHEIRO 2007, p. 15).

A partir da comparação entre o desempenho apresentado e realizado, surge a figura da avaliação e recompensa (ou punição). Desta forma, nesta etapa uma informação confiável reveste-se de importância ímpar pois, uma falha no sistema, ou informações incorretas, podem acarretar situações de injustiça, ou como afirmam Cardoso et al. (2007, p. 340) “para que o desempenho seja plenamente relacionado à recompensa, a mensuração deve estar resolvida”

A avaliação e recompensa envolve um amplo campo de conhecimento, pois abrange questões como motivação e outros valores que levam o indivíduo a buscar este ou aquele comportamento, tendo em vista que há várias formas de reconhecimento ou de recompensar ou punir, não acontecendo simplesmente por meio de pagamentos financeiros, qualquer que seja o nome dado (bonificação, gratificação, etc).

No entendimento de Banker e Datar (1989), a avaliação e recompensa é parte integrante de um sistema de remuneração gerencial que pode ser entendido em termos de suas dimensões e dos elementos que fazem parte de cada uma dessas dimensões. Sistemas de remuneração compreendem duas dimensões: mensuração e incentivo. Para os autores, a dimensão de mensuração está essencialmente relacionada ao desempenho de cada área, suas metas, medidas de desempenho definidas e o período em que serão avaliados constituem os elementos dessa dimensão. Por outro lado, a dimensão de incentivo, tem seus elementos compreendidos entre os tipos de incentivo que serão incluídos no programa de remuneração gerencial e com as características desses esquemas de incentivo. As dimensões são interdependentes, uma vez que, a dimensão de incentivo depende das medidas de desempenho empregadas, ou não na mensuração, para promover o incentivo gerencial pretendido.

Anthony e Govindarajan (2002) classificam os incentivos em financeiros, psicológicos e sociais. Os incentivos financeiros incluem aumento de salários, benefícios, gratificações; já os incentivos psicológicos e sociais estão relacionados a possibilidade de promoção, aumentos de responsabilidade, aumento de autonomia ou reconhecimento. A motivação pode ser decorrente então de um misto de incentivos, ou seja, não é simplesmente o aumento de salário que faz com que o indivíduo sintam-se mais motivado com a organização.

Para Cardoso et al. (2007, p. 340) os “incentivos são dados aos gerentes de forma que, quanto mais eles desempenharem suas funções no sentido de interesse da empresa, mais receberão em contrapartida. Da mesma forma são determinadas sanções (contra-incentivos), de forma que gerentes procurarão evitar desvio de comportamento ou baixo desempenho se estes estiverem relacionados a punições que envolvem demissão e ostracismo”. De acordo com Cohen e Fink (2003, p. 154) citado por Nascimento et al. (2008) “as pessoas tendem a repetir comportamentos recompensados, evitar comportamentos punidos e por de lado ou esquecer comportamento que são ignorados”.

Cardoso et al. (2007) ainda esclarece que o trabalho em equipe, por envolver a vontade individual como variável a ser controlada, depende de incentivos dados aos membros para o desempenharem.

Os controles adotados bem como a medição do desempenho tem papel importante, tanto para corrigir ações (feedback corretivo) como também para avaliar o desempenho obtido (feedback avaliativo). Assim parece que tais sistemas devem ser coerentes entre si, ou seja, a partir da medição do desempenho e dos controles adotados há condições de realizar avaliação conforme os objetivos pretendidos inicialmente. Por outro lado, se não for possível medir o desempenho das atividades não será possível controlar ou avaliar as mesmas.

5 Método de pesquisa

Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica a fim aprofundamento do estado da arte do tema em estudo. A pesquisa bibliográfica como base para estudos contribuiu para ampliar o conhecimento teórico, compreender os conceitos de controle, contabilidade gerencial, planejamento e sistemas de avaliação de desempenho. Segundo Silva (2003, p. 60), a “pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc”.

Quanto aos objetivos trata-se de uma pesquisa descritiva, que na concepção de Beuren e Raupp (2004), se caracteriza como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos, de forma que a pesquisa descritiva auxiliou na identificação dos controles e sistemas de avaliação adotados pela organização.

Com relação à abordagem do problema, foi feita de forma qualitativa, permitindo a compreensão dos controles e sistemas de avaliação de desempenho adotados pela empresa, analisando estes processos e sua contribuição para a organização no que tange ao sucesso por meio do cumprimento de sua missão. Para Richardson (2009) os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Quanto ao procedimento utilizado na pesquisa, trata-se do estudo de caso onde a coleta de informações aconteceu por meio de entrevistas e observação direta, representando as fontes primárias de evidências. Yin (2005) enfatizou que o procedimento de estudo de caso é um método empírico que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real, especialmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente definidos. Para o autor, a principal vantagem do estudo de caso é a compreensão aprofundada que ele oferece sob um determinado acontecimento, permitindo ao pesquisador entender como os processos se desenvolvem.

No desenvolvimento deste estudo de caso, a pesquisa foi dividida em dois momentos distintos: o primeiro trata-se do diagnóstico onde foi observada a empresa, seus controles administrativos, acontecendo também as entrevistas; e o segundo momento, foi realizada a análise dos elementos de desempenho e controles e sua contribuição tanto no *feedback* avaliativo como corretivo.

6 Apresentação e análise dos resultados

6.1 Caracterização da unidade de análise

O estudo de caso foi desenvolvido numa unidade de uma loja do ramo de vendas de móveis e eletrodomésticos, localizada no município de Sinop-MT aberta em 1979. É uma dentre as quase 200 lojas do grupo que está espalhado pelo Brasil nas regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste, doravante denominada de Empresa X, cuja matriz encontra-se na capital do Estado do Mato Grosso, a cidade de Cuiabá. A política descrita neste estudo de caso é concebida pela matriz que repassa para as demais unidades espalhadas por todo Brasil.

A matriz desenvolve um planejamento estratégico que possui as metas e objetivos que deverão ser alcançados pelas filiais, as quais são repassadas por meio de reuniões periódicas juntamente com as demais políticas da empresa.

A Empresa X tem como visão ser a melhor empresa de móveis, eletrodomésticos e produtos para o lar no mercado onde atua. Sua missão é satisfazer o mercado com produtos e serviços de ótima qualidade para que as pessoas tenham o máximo de conforto e comodidade.

Os objetivos e metas de curto e longo prazo traçados pela empresa são os de conquistar a liderança de mercado nas praças onde atua e fortalecer ainda mais a marca nas praças onde esta liderança já foi consolidada.

A empresa considera ainda que a qualidade profissional das pessoas que nela trabalham é o principal fator de sucesso, e para isso investe na sua infra estrutura, em técnicas de gestão e atendimento ao cliente. Atua em Sinop com 36 funcionários, distribuídos em quatro departamentos que são:

- Departamento de vendas: vendedores;
- Departamento de crediário: crediário e caixa;
- Departamento de expedição: pacote e motoristas; e,
- Departamento administrativo: gerentes.

Salienta-se que, por se tratar de uma filial, outros departamentos como marketing e recursos humanos existem apenas na matriz.

Para atingir os objetivos propostos neste trabalho, inicialmente foram identificados na Empresa X quatro centros de responsabilidades, que coincidem com os departamentos apontados, uma vez que representam um conjunto de funções com um responsável, sendo estes: vendas, crediário, expedição e o administrativo. O estudo de caso se desenvolveu identificando nos centros de responsabilidade, os controles e sistemas de medição e avaliação de desempenho. Para tal análise foram utilizados procedimentos de entrevistas com os responsáveis por cada centro e também a observação direta.

Em seguida foi analisada a contribuição destes controles no sentido de dar suporte para a revisão e avaliação das ações desempenhadas.

6.1.1 Departamento de vendas

Este departamento é composto por 20 (vinte) funcionários que são treinados para atendimento de qualidade aos clientes, sendo que os vendedores devem ter conhecimento suficiente acerca dos produtos que oferecem para melhor apresentá-los e tirar possíveis dúvidas a respeito dos produtos.

Por meio do sistema de planejamento são definidas mensalmente as metas e objetivos que deverão ser executados pelos vendedores, as quais são formuladas através de um estudo embasado nas vendas do ano anterior, considerando ainda a conjuntura da economia estadual, crescimento do município e a inflação do período, definindo a quantia em valores monetários que deverá ser vendida. Desta forma pode ser caracterizado como um centro de receita.

Para controle do planejamento são preenchidos diariamente relatórios de vendas, ao final de cada mês são confrontados com as metas estabelecidas, esta seria a forma mensuração de resultados em uso. No tocante a avaliação de desempenho deste centro, conhecido na literatura como o momento da recompensa (ou punição), os vendedores possuem suas metas mensais de vendas que são consideradas positivas quando cumpridas, ou seja, se as ações planejadas e executadas fizeram com que a empresa atingisse suas metas e objetivos desejados.

Identifica-se então o *feedback* corretivo, onde, por meio da mensuração dos resultados e supervisão direta é possível identificar as falhas e utilizar esses dados para desenvolvimento de ações corretivas, como por exemplo: no mês em que a meta de venda não foi atingida é possível a identificação de fatores que levaram a ocorrência deste ponto negativo, e por meio

de reuniões é realizado a avaliação junto aos colaboradores, mostrando as falhas que ocorreram e buscando soluções, ou seja, ações que deverão ser desenvolvidas para corrigi-las.

Após essa mensuração dos resultados (número de vendas), é realizado o *feedback* avaliativo, pois por meio de um sistema de recompensas é dado aos vendedores que atingiram ou ultrapassaram a meta estabelecida uma bonificação salarial, que funciona como uma forma de incentivo para o cumprimento das metas e objetivos definidos pela organização.

6.1.2 Departamento de crediário

Este departamento é um serviço prestado pela empresa para financiar a compra a prazo de clientes, é composto por 9 (nove) funcionários. As operações desempenhadas podem ser definidas como o recebimento das parcelas, cadastro dos clientes, venda de números de um título de capitalização da empresa, análise dos cadastros de clientes que compram a prazo ou financiam suas compras, chamadas de vendas pela casa e vendas financiadas, além das atividades de cobrança. Uma das metas e objetivos definidos no planejamento deste centro de responsabilidade é voltada em manter o nível de inadimplência o mais baixo possível.

Para alcançarem estas metas e os objetivos os membros deste setor são treinados para analisarem a documentação apresentada pelo cliente, avaliando as condições de pagamento das mensalidades. Pode ser caracterizado como centro de despesa discricionário.

Os controles implantados neste centro são notadamente o de supervisão direta, onde, por exemplo, as operadoras de caixa são avaliadas pela agilidade do atendimento e também pelo fechamento do caixa ao final do dia.

Assim, como forma de mensuração de desempenho, este centro de responsabilidade utiliza-se do *feedback* corretivo pois quando os resultados mensurados são negativos e existe um alto índice de inadimplência os funcionários devem negociar com os clientes as mensalidades em atraso. Como forma de avaliação e recompensa é oferecido uma bonificação no salário dos membros deste setor como forma de incentivo ao cumprimento das metas.

6.1.3 Departamento de expedição

Este departamento é composto por 4 (quatro) funcionários responsáveis pela entrega das mercadorias e controle do estoque, o responsável reporta-se ao gerente. Dentro do sistema de planejamento para este setor os objetivos e metas são as de manter o controle das entradas e saídas de mercadorias, por meio de notas fiscais de entradas e saídas do estoque físico e do sistema específico para este departamento.

No sistema informatizado onde são registradas as entradas e saídas dos produtos no estoque, é reconhecida a falta da mercadoria e repassada esta informação para a matriz que envia novos produtos para a filial.

Estes controles permitem aos gestores acompanhar o rodízio do estoque de forma detalhada, mantendo o nível de estoque sob controle, aproveitando estes dados para realizar ações que incentivem a venda das mercadorias com menor rotatividade.

6.1.4 Departamento administrativo

Este departamento é composto por 3 (três) funcionários: o supervisor do setor de vendas, do setor de expedição e do setor de crediário, sendo que os objetivos e metas a serem atingidas são traçadas no planejamento realizado pela matriz.

De forma geral este centro de responsabilidade tem por função: coordenar e acompanhar as atividades desenvolvidas pela unidade como um todo, realizar o treinamento dos demais funcionários e efetuar a contratação e demissão, podendo realizar estas duas sem que haja a aprovação da matriz, além de representar a organização em processos trabalhistas.

Por serem responsáveis pelos resultados gerais da unidade, podem ser caracterizados como centros de lucros.

Este centro de responsabilidade é avaliado pela atividade que cada supervisor desenvolve em seu setor por meio do acompanhamento dos parâmetros definidos no início do período. Para isso a matriz realiza anualmente de duas ou três auditorias, para que possa ser analisado o patrimônio, os controles internos, os resultados obtidos, verificando portanto todo o desenvolvimento das atividades da loja, por meio de relatórios apresentados que podem ser citados como: relatório de vendas, relatório de nível de inadimplência, notas fiscais de entradas e saídas, livro caixa entre outros.

Nas reuniões ocorre a avaliação. Por meio dos resultados obtidos faz-se a correção (*feedback* corretivo) de ações e se for o caso da revisão dos objetivos. Os gestores, quando seus departamentos apresentam resultados positivos, recebem um bônus salarial, assim como os demais colaboradores, como recompensa e incentivo a trabalharem na busca de bons resultados para a empresa. O *feedback* avaliativo permite o julgamento e a reflexão sobre os resultados obtidos e reorganização de todo o sistema quando julgar necessário, não evitando de dar punições quando os resultados são negativos.

6.2 Considerações acerca dos controles e medição de desempenho analisadas

Quanto aos controles utilizados em cada centro é possível inferir que:

1. O centro de responsabilidade expedição desenvolve para sua atividade controles internos, que fazem com que seus colaboradores mantenham a ordem do ambiente, controlando as entradas e saídas das mercadorias. Não é desenvolvida a avaliação de desempenho e conseqüentemente não é dado o *feedback* quanto aos resultados obtidos.

2. O centro de responsabilidade administrativo é avaliado pelo cumprimento da missão da empresa, verificando se seus responsáveis estão dando condições aos demais colaboradores de seus setores realizarem de maneira eficiente e eficaz suas tarefas, corroborando para que a empresa apresente resultados positivos e que as metas e objetivos planejados sejam atingidos.

Esse centro utiliza-se de reuniões para realizar tanto o *feedback* corretivo como o avaliativo, pois a partir das informações que a medição de desempenho oferece para a tomada de decisões que visem a melhoria de seus setores, propõe a correção de falhas identificadas e há ainda a recompensa pelo alcance das metas atingidas, que não os exime de dar punições ao não atingirem as metas e objetivos desejados. No entanto, para que haja eficiência no mecanismo de mensuração e avaliação adotado neste setor há a necessidade de um sistema de contabilidade gerencial com escopo amplo, com informações agregadas por áreas.

3. O sistema de mensuração de desempenho adotado no cumprimento das metas de vendas, permite aos gestores realizarem o *feedback* corretivo identificando os motivos ou fatores que levaram a redução das vendas e a partir daí os mesmos podem realizar ações de melhorias, possibilitando fortalecer os pontos positivos e as correções dos pontos negativos (eventuais falhas).

No entanto, o controle para este centro de responsabilidade, ao adotar apenas medidas financeiras, não dá condições para planejamento no longo prazo, por exemplo, não se sabe qual a satisfação do cliente e nem é feito um controle a respeito da satisfação com a qualidade dos produtos vendidos. Este fato estimula a atingir metas imediatas, mas não garante o sucesso no longo prazo.

4. Quanto as características da informação gerada por todos os centros de forma geral, a análise dos departamentos ou centros de responsabilidade permite afirmar que são de escopo restrito, uma vez que o sistema contábil gerencial em uso disponibiliza informações de eventos internos, financeiras e referentes ao passado. Quanto a tempestividade, analisa-se que as informações tem tanto freqüência como velocidade adequada as necessidades da gestão. As

informações são agregadas apenas por períodos de tempo e não são integradas a ponto de dar condições de analisar o impacto de uma decisão num contexto organizacional maior.

7 Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo identificar e analisar os elementos de medição de desempenho e controles disponíveis na estrutura empresarial de uma loja de móveis e eletrodomésticos, bem como a contribuição da medição tanto no *feedback* corretivo como avaliativo, levando em consideração que o suporte para estes controles são fornecidos por um sistema eficiente de contabilidade gerencial.

Foi possível observar que a empresa utiliza-se da mensuração de resultados como ferramenta para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidades e seus colaboradores. Cada centro de responsabilidade possui uma forma de avaliação (exceto o centro de responsabilidade expedição) que condiz com o cumprimento das metas e objetivos traçados no planejamento da empresa, e a partir dos resultados apresentados permite à gestão fazer o *feedback* corretivo como também o *feedback* avaliativo, recompensando ou punindo conforme o caso.

Os controles utilizados pela unidade em análise podem ser considerados incipientes, observando todo potencial que a contabilidade gerencial tem para o desenvolvimento de instrumentos que dão condições de acompanhar os resultados das atividades. Este argumento pode ser sustentado pela observação do fato de que os centros de responsabilidade estão pautados em instrumentos financeiros, agregados apenas pela variável tempo, . Um sistema de contabilidade gerencial com escopo amplo é capaz de fornecer informações relacionadas a eventos internos e externos, financeiras ou não e tanto passadas como orientadas para eventos futuros.

De forma geral os controles e sistemas de medição de desempenho fornecem aos gestores a possibilidade de verificar a aproximação entre o planejado e o executado, podendo afirmar também que no caso em estudo há coerência entre o sistema de medição e avaliação de desempenho, sendo percebido que na maioria dos centros de responsabilidade há um controle e mensuração que oferecem condições para o acompanhamento das metas e a avaliação dos resultados alcançados, mas que muito mais poderia ser feito ao ampliar as possibilidades do sistema de contabilidade gerencial atual, fazendo com que este dê suporte ao sistema de controle da empresa.

Referências

AGUIAR, A. B. de; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 1, n. 3, p. 21-44, set-dez., 2007.

ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. 117 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ALMEIDA, L. B. de.; PARISI, P.; PEREIRA, C. A. Controladoria. *In*: CATELLI, A. **Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BANKER, R. D.; DATAR, S. M. Sensitivity, precision, and linear aggregation of signals for performance evaluation. **Journal of Accounting Research**. v. 27, n. 1, p. 21-39, 1989.

BEUREN, I. M. RAUPP, F. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. *In*: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

CARDOSO, R. L.; MARIO, P. do C.; AQUINO, A. C. B. de. **Contabilidade gerencial – mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p. 127–168, 2003.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. **The Accounting Review**, v. 61, n. 1, p. 16-35, Jan 1986.

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DECONTO, E. **O emprego de um sistema de mensuração de desempenho empresarial como instrumento de apoio ao controle gerencial de uma indústria metalúrgica**. 2001, 123 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração Mestrado Profissional, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001

FLAMHOLTZ, E. Effective organizational control: A framework, applications, and implications. **European Management Journal**, v. 14, n. 6, dec. 1996

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R. de; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: Uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L.; LERNER, D. F. A influência da avaliação de desempenho operacional e de gestores no resultado das empresas. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 08, 2008, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/14.pdf>>. Acesso em: 08 mar 2011.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design – a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**. v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. *In*: CATELLI, A. **Uma**

abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social:** Métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, P.; SANTO, J. L. dos; PINHEIRO, P. R. **Introdução à contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2007.

SINK, D. S.; TUTTLE, T. C. **Planejamento e medição para a performance.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

SILVA, A. C. R. de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.