

# **Indicadores de avaliação de desempenho e planos de remuneração variável de empresas prestadoras de serviços contábeis sob a ótica do Balanced Scorecard**

**Ana Carolina Vasconcelos Colares** (PUC Minas) - carolina\_colares@hotmail.com

**Sthéfano de Oliveira Cordeiro** (CEFET) - sthefanocordeiro@gmail.com

**Antônio Artur de Souza** (UFMG) - antonioarturdesouza@gmail.com

## **Resumo:**

*A avaliação de desempenho é um desafio para as empresas em geral, mas é mais complexo em empresas prestadoras de serviços. O presente estudo teve como objetivos (i) analisar a relação dos indicadores de desempenho utilizados pelas empresas de serviços contábeis com as perspectivas do planejamento da ferramenta gerencial Balanced Scorecard (BSC) e (ii) verificar se a avaliação de desempenho dessas empresas é de alguma forma atrelada ao Plano de Remuneração Variável (PRV). A pesquisa foi exploratória, descritiva e quantitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário, com uma amostra não probabilística de 34 empresas. Dentre os principais achados, constatou-se que as empresas que afirmaram realizar planejamento estratégico têm maior aproximação com as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e inovação) do que aquelas que não realizam planejamento estratégico, no entanto, essa aproximação ainda ocorre de forma muito tímida. Com relação ao Plano de Remuneração Variável (PRV), constatou-se que as empresas que o possuem têm maior tendência em utilizar indicadores qualitativos e mais subjetivos como critério. Não há evidências de relação entre o PRV e o BSC. Com relação ao porte das firmas não há influência no uso de indicadores de desempenho, assim como também há relação nenhuma com a existência de um Plano de Remuneração Variável na empresa.*

**Palavras-chave:** *Avaliação de desempenho. Balanced Scorecard. Plano de Remuneração Variável.*

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **Indicadores de avaliação de desempenho e planos de remuneração variável de empresas prestadoras de serviços contábeis sob a ótica do *Balanced Scorecard***

### **Resumo**

A avaliação de desempenho é um desafio para as empresas em geral, mas é mais complexo em empresas prestadoras de serviços. O presente estudo teve como objetivos (i) analisar a relação dos indicadores de desempenho utilizados pelas empresas de serviços contábeis com as perspectivas do planejamento da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* (BSC) e (ii) verificar se a avaliação de desempenho dessas empresas é de alguma forma atrelada ao Plano de Remuneração Variável (PRV). A pesquisa foi exploratória, descritiva e quantitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário, com uma amostra não probabilística de 34 empresas. Dentre os principais achados, constatou-se que as empresas que afirmaram realizar planejamento estratégico têm maior aproximação com as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e inovação) do que aquelas que não realizam planejamento estratégico, no entanto, essa aproximação ainda ocorre de forma muito tímida. Com relação ao Plano de Remuneração Variável (PRV), constatou-se que as empresas que o possuem têm maior tendência em utilizar indicadores qualitativos e mais subjetivos como critério. Não há evidências de relação entre o PRV e o BSC. Com relação ao porte das firmas não há influência no uso de indicadores de desempenho, assim como também há relação nenhuma com a existência de um Plano de Remuneração Variável na empresa.

**Palavras-chave:** Avaliação de desempenho. *Balanced Scorecard*. Plano de Remuneração Variável.

**Área Temática:** Abordagens Contemporâneas de Custos.

### **1. Introdução**

As relações econômicas têm se tornado cada vez mais dinâmicas, flexíveis e exigem adaptação da estrutura interna das empresas na busca pela sobrevivência e perpetuidade. Os sistemas de controle de avaliação de desempenho e de remuneração variável devem refletir essa nova realidade.

O *Balanced Scorecard* (BSC) surgiu como ferramenta gerencial de planejamento e controle por meio de indicadores financeiros e não financeiros que possibilita medição de desempenho multidimensional no curto, médio e longo prazos principalmente nas perspectivas financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizagem e inovação (WONG-ON-WING *et al.*, 2007). Kaplan e Norton (2007) complementam que quando as medidas de desempenho para essas áreas são adicionados aos indicadores financeiros, o resultado não é apenas uma perspectiva mais ampla sobre saúde e atividades da empresa, é também uma estrutura de organização poderosa. Um adequado instrumento para coordenação e aperfeiçoamento de operações e negócios da empresa é necessário para que todas as atividades estejam alinhadas com sua estratégia.

Todavia, Papalexandris *et al.* (2005) afirmam que Kaplan e Norton fornecem informações significativas sobre o potencial do *Balanced Scorecard* para empresas do setor público e privado e inúmeros exemplos de *design* e implementação para uma série de indústrias. No entanto, as empresas prestadoras de serviços diferem das demais empresas, que impactam na forma de controle e avaliação, conforme Anthony e Govindarajan (2006). Empresas desse segmento não possuem estoque, pois serviços não podem ser estocados,

perdendo-se a função de controle do estoque em empresas industriais. Os autores ainda ressaltam as limitações em medir e controlar a qualidade dos serviços, uma vez que essa qualidade só pode ser medida após a prestação dos serviços, e muitas vezes a avaliação tem caráter muito subjetivo. Outra limitação apresentada é a elevada dependência da mão de obra, já que é matéria-prima para a prestação de serviços (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Diante do exposto, pode-se apresentar o seguinte problema de pesquisa: Quais medidas de avaliação de desempenho são utilizadas pelas empresas de serviços e qual a relação dessas medidas com as perspectivas de planejamento da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* (BSC)? Adicionalmente, busca-se verificar se a avaliação de desempenho dessas empresas é de alguma forma atrelada ao Plano de Remuneração Variável (PRV).

De acordo com Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) a atividade de serviços é relevante no que se refere à geração de renda e riqueza para o país, visto que contribui para o desenvolvimento econômico e aumentam a competitividade interna e internacional. Entretanto, de acordo com estudos apresentados pelo SEBRAE (2011), a taxa de sobrevivência das empresas de serviços é uma das menores quando comparadas ao setor industrial e de construção, tendo como principais razões para a falência dessas empresas a falta de conhecimentos gerenciais e desconhecimento do mercado, seguida de causas econômicas.

É relevante estudar desempenho de empresas prestadoras de serviços, em especial as de serviços contábeis (auditoria, consultoria, fiscal e contábil), uma vez que contemplam profissionais especializados na área.

O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção aborda o referencial teórico no qual a pesquisa se baseia, focando principalmente no controle gerencial, avaliação de desempenho e na perspectiva do *Balanced Scorecard* como ferramenta de planejamento, controle e critério de plano de incentivos. A metodologia é apresentada na terceira seção seguida dos resultados que são apresentados e abordados na quarta seção. Por fim, a seção cinco traz as considerações finais e conclusão da pesquisa.

## **2. Controle Gerencial e Avaliação de Desempenho**

Desde os anos 1990, conforme Johnson *et al* (2001), tem ocorrido grande evolução das estratégias empresariais na tentativa de obter vantagem competitiva tanto através da liderança em custos como da diferenciação pela inovação. Isso acarreta em uma necessidade de adaptação dos sistemas de controle e também da avaliação do desempenho organizacional.

O controle gerencial pode ser definido como o processo onde os líderes influenciam seus liderados ou colaboradores de sua organização a executar as estratégias dessa organização. O controle gerencial tem diversas etapas, entre elas o planejamento, coordenação, comunicação, avaliação, decisão e influência (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Robert Newton Anthony foi um dos primeiros a propor o termo *Management Control Systems* – MCSem 1965, sendo definido como o sistema que guia a organização na aplicação de seus objetivos e metas, que eram decididos nos níveis mais altos, o nível estratégico das organizações. Em português é chamado por Sistemas de Controle Gerencial (SCG).

Para Davila (2005), o entendimento acerca dos sistemas de controle gerencial tem evoluído de sistemas que impõem padrões e rejeitam inovação, tanto nos níveis operacionais como estratégicos para sistemas que auxiliam a organização em sua tentativa de adaptação ao ambiente em constante mudança.

Com a revolução tecnológica e a chegada da era da informação, Otley (1999) define um SCG como sistema que provê informações as quais devem ser úteis para que gerentes desempenhem suas tarefas e para auxiliar no desenvolvimento e manutenção de padrões

viáveis de comportamento. Este último objetivo está ligado à etapa do controle gerencial proposto por Anthony e Govindajaran (2006) que é influenciar as pessoas da organização a agir em prol do objetivo.

Logo, há uma necessidade de se avaliar o desempenho individual das pessoas dentro da organização e não somente o desempenho da organização como um todo. Bohlander, Snell e Sherman (2003) frisam que as pessoas sempre foram importantes dentro da organização, mas hoje perfazem um papel central na conquista de vantagem competitiva para uma empresa.

Assim como as estratégias empresariais, a avaliação de desempenho tem evoluído dentro das empresas sobre quem é o responsável por avaliar. Anteriormente predominava a avaliação unilateral, onde o gerente era o responsável por avaliar os subordinados apenas. Posteriormente surgiu a avaliação bilateral, que além da avaliação do gerente sobre os funcionários este também é avaliado pelos seus subordinados. E atualmente evolui-se para a avaliação total ou 360°, onde todos os componentes avaliam seus pares, independentemente da hierarquia (BRANDÃO; GUIMARÃES, 2001)

Johnson *et al.* (2001) definiram os sistemas de controle e a avaliação de desempenho como uma união entre arranjos sociais e técnicos que à luz do desempenho passado, presente e futuro gera e implanta ações que objetivam tanto reforçar como corrigir aquele nível de performance. Logo, é possível combinar controle gerencial com a avaliação de desempenho organizacional para que as metas empresariais sejam alcançadas.

### **2.1. *Balanced Scorecard***

A ferramenta *Balanced Scorecard* (BSC) foi inicialmente formalizada pela pesquisa de Kaplan e Norton, sendo caracterizada pelos autores como um conjunto de medidas que disponibiliza aos gestores uma visão rápida, porém abrangente do negócio (BUTLER; LETZA; NEALE, 1997). Desta forma, percebe-se que essa visão possibilita relacionar as informações geradas neste processo com as decisões tomadas através de um sistema de medição de desempenho baseado no BSC. Essa percepção foi abordada na pesquisa Banker, Chang e Pizzini (2011), na qual os autores identificaram que as decisões de avaliação de desempenho são mais consistentes com o alcance dos objetivos estratégicos quando os participantes são fornecidos com mapas estratégicos baseados no BSC. Da mesma forma, Crepaldi (2012) atenta que o BSC tem a habilidade de ligar estratégias de longo prazo à ações de curto prazo.

No entanto, antes de relacioná-lo com o planejamento estratégico, é essencial que se conheça como funciona o *Balanced Scorecard*. Nesse sentido, de acordo com Wong-on-Wing *et al.* (2007), o BSC é um sistema de medição de desempenho multidimensional que inclui tanto medidas financeiras (de resultado e curto prazo) assim como também não financeiras (direcionadoras e de longo prazo). Oliveira, Perez Jr. e Silva (2013) complementam que o BSC é um sistema de gestão que complementa as medidas financeiras do desempenho passado com as medidas dos fatores que impulsionam o desempenho futuro, sendo que os objetivos e medidas do BSC derivam da visão estratégica da empresa.

Uma vez entendido o conceito, o passo seguinte é conhecer os componentes do *Balanced Scorecard*. Horngren, Sundem e Stratton (2004) apresentam quatro perspectivas quais sejam: força financeira, satisfação do cliente, melhoria no processo empresarial e aprendizagem organizacional. De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), segregar parâmetros nessas quatro categorias proporciona claro equilíbrio entre as necessidades de informações de uma série selecionada de interessados. Os parâmetros podem ser medidas de avaliação das quatro categorias, conforme explicitado na Figura 1.

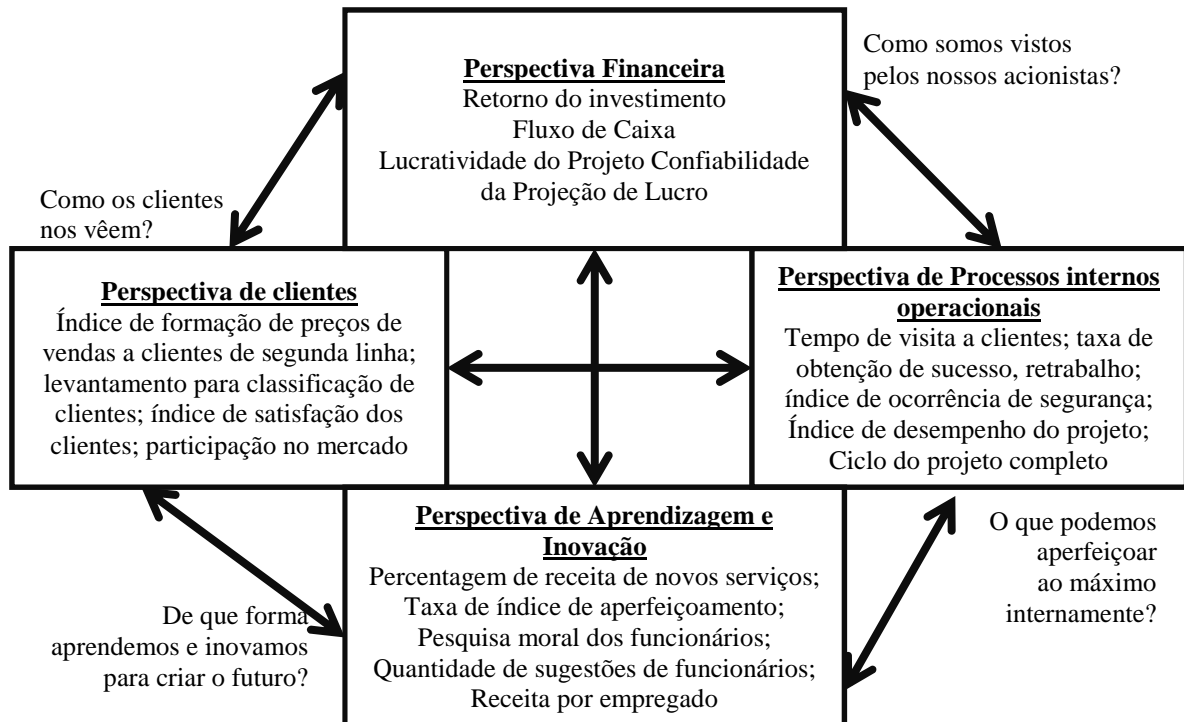


Figura 1 – Tabela de avaliação do BSC  
 Fonte: Anthony e Govindarajan (2006, p. 563)

Com base na Figura 1 e na visão de Butler, Letza e Neale (1997), para cada perspectiva do BSC deve-se obter metas e medidas de avaliação de desempenho. Tais medidas são incluídas pelos gestores como indicadores-chave de desempenho (*key performance indicators*), que são medidas que direcionam a organização para alcançar suas metas (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Desta forma, a avaliação desses indicadores do *Balanced Scorecard* quando alinhados à estratégia da empresa possibilita maximizar o alcance dos benefícios de seu uso (BRAAM; NIJSSEN, 2004).

Traduzir as estratégias em sistemas de mensuração aumenta a probabilidade da empresa em executar sua estratégia, pois possibilita transmitir objetivos e metas, concentrando a atenção de funcionários nos vetores críticos (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2013). Papalexandris *et al.* (2005) entendem que o ponto central e de partida para um projeto de BSC é a estratégia da organização. Ao avaliar a importância estratégica de um objetivo particular, os membros da equipe serão chamados para avaliar a importância do objetivo estratégico específico para alcançar a estratégia global da organização. O mapa estratégico baseado no BSC é fundado sobre relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos individuais em diferentes perspectivas, de modo que a realização simultânea de todos os objetivos levará a um melhor desempenho. Assim, a equipe do projeto deve classificar mais os objetivos com maior relação mais forte (PAPALEXANDRIS *et al.*, 2005), sendo esses objetivos mensurados por meios dos indicadores-chave de desempenho sob a abordagem do *Balanced Scorecard*.

## 2.2. Planos de Incentivos e a Remuneração Variável

Horngren, Sundem e Stratton (2004) entendem que o *Balanced Scorecard* relaciona o desempenho às recompensas e fornece reconhecimento explícito para a diversidade de metas organizacionais. Tal recompensa pode ser vista pela perspectiva da remuneração variável que pode ser definida como um tipo de remuneração por incentivos que visa reduzir os conflitos de interesses advindos da teoria do agenciamento, que se preocupa com a forma como os

contratos e os incentivos são definidos, para motivar os funcionários a atingir a congruência de objetivos com a organização (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006).

A relação entre a remuneração variável como fator de motivação e o desempenho derivado deste incentivo apresenta várias discussões na área acadêmica e até falta de consenso sobre o assunto. Para Goergen e Renneboog (2011), se por um lado a remuneração gerencial é vista como o resultado de um mecanismo de mercado que garante que os gestores têm incentivos adequados para maximizar o valor do acionista, por outro lado, é considerada por ser um meio pelo qual os executivos possam desnatar lucros das empresas e expropriar acionistas.

A pesquisa de Reis Neto (2006) alcançou as seguintes conclusões sobre remuneração variável e a motivação dos funcionários na empresa: os empregados que avaliam positivamente o Plano de Remuneração Variável (PRV) são os significativamente mais motivados, e esses empregados são os que apresentam um melhor desempenho. Além disso, na opinião dos empregados, o PRV conduz a um melhor desempenho independentemente da motivação, quando comparado com o uso remuneração fixa.

De acordo com Gitman (2010), muitas empresas oferecem planos de desempenho, que atrelam a remuneração a medidas como o lucro por ação (LPA), aumento do LPA e outros indicadores de rentabilidade, recebendo em troca a consecução de metas de desempenho estabelecidas. No entanto, o autor acrescenta que muitos estudos não encontraram uma relação forte entre a remuneração e o preço da ação das empresas.

Marcon e Godo (2004) verificaram que as empresas que têm programas de remuneração por *stock options* (participação acionária), tem desempenho superior no seu setor e um retorno no mercado de ações superior ao dos principais índices de mercado. Por outro lado, Nascimento *et al.* (2011) não encontraram evidências entre os indicadores de desempenho das empresas que concediam e não concediam opções de ações, concluindo que a utilização de planos de opções de ações não leva as empresas a apresentarem melhor desempenho que suas correntes que não fazem uso desse tipo de remuneração.

Os resultados da pesquisa de Duarte (2006) em empresas portuguesas evidenciaram que a remuneração variável é mais utilizada para os níveis hierárquicos mais elevados, na área comercial, em empresas de menor dimensão, em filiais de empresas estrangeiras e para colaboradores com níveis de educação mais elevados. Com relação à rentabilidade das empresas, os resultados revelam uma relação positiva com a probabilidade de existência de remuneração variável, mas somente quando medida pela realidade contabilística, no entanto, os montantes de remuneração variável são mais elevados nas empresas com menor rentabilidade.

Baseados nos estudos anteriores percebe-se que não há entendimento consolidado entre os autores sobre os impactos dos planos de incentivos no desempenho das empresas, tampouco há trabalhos que se preocupem em explicar tais resultados e suas contradições. No entanto, no contexto do presente estudo não será avaliada essa relação, havendo necessidade de se aprofundar na definição e nos tipos de planos de incentivos aplicados nas empresas como medida de avaliação de desempenho de funcionários, gestores e da própria empresa.

Com relação ao incentivo, pode-se entender que quanto mais a recompensa depender de uma medida de desempenho, mais incentivo terá para realizar ações que maximizem aquela medida, sendo portanto, necessário que a alta gestão defina as medidas de desempenho mais apropriadas para promover a congruência de metas e as bases necessárias para recompensá-las a atingir o esforço gerencial (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Desta forma, Aguiar *et al.* (2012) acreditam que o princípio da controlabilidade prevê que os gestores deveriam ser avaliados com base em fatores que sejam controláveis. Consequentemente, os incentivos gerenciais estariam relacionados a práticas de contabilidade gerencial capazes de evitar que os gestores sejam responsabilizados por resultados financeiros

além do controle gerencial. Práticas essas que possibilitam mensurar indicadores chave de desempenho tais como os mencionados na aplicação do *Balanced Scorecard*.

Anthony e Govindarajan (2006) defendem que a vinculação de gratificações ao cumprimento de metas financeiras anuais é um princípio correto, pois estimula a busca por alternativas e iniciativa de novas atividades para cumprir suas metas financeiras. No entanto, o autor ainda enfatiza que a dependência de metas unicamente financeiras pode encorajar decisões de curto prazo incompatíveis com os interesses de longo prazo da empresa, não fazer investimentos que possibilitem dar resultados em longo prazo para não prejudicar resultados em curto prazo, e, motivá-los a manipularem dados para cumprir metas correntes.

Nesse sentido, percebe-se que alinhar um modelo de desempenho à gestão estratégica e vincular seus indicadores chave a um plano de incentivos e recompensas não é tarefa fácil, pois é necessário considerar os efeitos positivos e negativos sobre os funcionários e a empresas, ainda mais quando as evidências científicas baseadas nos estudos citados anteriormente não são absolutas quanto aos benefícios gerados pela remuneração variável.

### **3. Metodologia da Pesquisa**

O estudo se classifica como uma pesquisa do tipo descritiva, uma vez que tem como finalidades precípuas de (i) analisar a relação dos indicadores de desempenho utilizados pelas empresas de serviços contábeis com as perspectivas do planejamento da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* (BSC) e (ii) verificar se a avaliação de desempenho dessas empresas é de alguma forma atrelada ao Plano de Remuneração Variável (PRV). A pesquisa descritiva é caracterizada por “[...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto” (CHAROUX, 2006, p. 39). Além de descritiva, também pode ser classificada como exploratória, já que poucos são os estudos realizados sobre controle gerencial em empresas prestadoras de serviços.

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este artigo utiliza a pesquisa bibliográfica e de levantamento, como meios para se atingir seus objetivos. O levantamento ou *survey* é também utilizado na pesquisa e se caracteriza:

[...] pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida [...] obter as conclusões correspondentes aos dados coletados (GIL, 1999, p. 70).

O *survey* é aplicado nesta pesquisa com o intuito de solicitar informações de caráter gerencial às empresas que prestam serviços contábeis e os resultados são apresentados por meio de abordagem quantitativa que, segundo Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (1999), é um método de investigação que torna os conceitos mais precisos, além de dar mais informações sobre os fenômenos, devido ao seu rigor estatístico na análise dos dados coletados. Segundo esses autores, a quantificação de dados aumenta a objetividade de uma observação, permitindo que ela seja repetida, isto é, testada intersubjetivamente. Desse modo, consegue-se um maior controle sobre os fatores que interferem na investigação, minimizando assim a chance de erro.

#### **3.1. Instrumento de coleta de dados**

O questionário foi elaborado com base em estudos que abordaram a avaliação de desempenho (BOHLANDER; SNELL; SHERMAN, 2003; CLEVELAND; MURPHY; WILLIAMS, 1989; BRANDÃO; GUIMARÃES, 2001; JOHNSON *et al.*, 2001) e a remuneração variável com instrumento utilizado na redução de conflitos de agência

(GOERGEN; RENNEBOOG, 2011; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; AGUIAR *et al.*, 2012; REIS NETO, 2006).

Além disso, foi dada ênfase no *Balanced Scorecard* (BSC) no sentido de obter dados que pudessem relacionar a avaliação de desempenho e remuneração variável com as quatro perspectivas do BSC nas empresas prestadoras de serviços contábeis, além de resgatar evidências sobre a relação dessa avaliação de desempenho com a existência de um planejamento estratégico nas empresas estudadas. Desta forma, utilizou-se como direcionador da pesquisa os indicadores abordados por Papalexandris *et al.*(2005) que se aplicassem à avaliação de desempenho das firmas profissionais.

PERSPECTIVA	MEDIDAS POSSÍVEIS
Financeira	Crescimento das receitas, Custos, Margens de rentabilidade, Fluxo de Caixa, Retorno sobre o Investimento (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE), Valor Econômico Agregado (EVA)
Cliente	Satisfação do Cliente, Retenção, Aquisição, Participação de Mercado, Referências de Clientes, Venda Cruzada, Preço em relação à Concorrência, Reconhecimento da Marca
Processos Internos	Reclamações de clientes, resolução de litígios, tempo com o cliente, produtos por cliente, segmentação
Aprendizagem e Crescimento	Rotatividade de funcionários, Formação dos Funcionários, Trabalho em Equipe, Eficiência de Liderança, Alinhamento organizacional, Horas de treinamento por empregado

Fonte: Baseado em Papalexandris *et al.*(2005)

Quadro 1 – Medidas de avaliação sob a ótica das quatro perspectivas do BSC

Além disso, buscou-se dividir o instrumento de coleta de dados em três etapas: i) perfil da amostra; ii) avaliação de desempenho; e, iii) remuneração variável, tal como apresentados nos resultados da pesquisa.

A coleta dos dados foi realizada entre os meses de junho e julho de 2013 por meio da utilização da ferramenta de formulário do *Google Docs*, na qual o *link* do questionário foi encaminhado a uma amostra não probabilística de 34 profissionais, os quais cada um representa uma empresa prestadora de serviços contábeis (auditoria, consultoria, contabilidade e/ou fiscal).

### 3.2. Análise dos dados

Com o objetivo de se realizar uma análise mais precisa quanto ao fato de existir ou não evidências de que as empresas que realizam planejamento estratégico têm maior relação com as quatro perspectivas do BSC em relação àquelas que não realizam planejamento estratégico, optou-se por utilizar o Teste de T de *Student* para diferença de médias.

Além disso, foi feita segregação entre as empresas de acordo com o porte utilizando como critério a classificação do SEBRAE (2013) pela quantidade de funcionários. Tendo em vista a percepção de Anthony e Govindarajan (2006) quando afirmam que as firmas profissionais de forma geral por serem de pequeno porte há menor necessidade de um controle gerencial, desta forma foi possível também verificar por meio da aplicação do Teste T de *Student* se o porte é uma variável que poderia influenciar na necessidade de maior controle por meio da avaliação de desempenho das empresas e a utilização de Plano de Remuneração Variável (PRV).



#### 4. Análise dos Resultados

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa com base nos objetivos propostos e dados coletados por meio da aplicação de questionários em 34 empresas do segmento de serviços de auditoria, consultoria, contabilidade e/ou fiscal. A coleta dos dados ocorreu entre os meses de junho e julho de 2013. Os resultados são apresentados em três partes, quais sejam: i) perfil da empresa e do respondente; ii) análise de desempenho da empresa; e, iii) remuneração variável nas empresas.

##### 4.1. Perfil da empresa e dos respondentes

A pesquisa foi realizada com base em amostra composta por 34 empresas, cujos respondentes foram em sua maioria mulheres (58,8%). A faixa etária é pouco variada com apenas uma pessoa com idade até 20 anos, 22 entre 21 e 30 anos, nove entre 31 e 40 anos, apenas uma pessoa entre 41 e 50 anos e uma pessoa com mais de 50 anos. Cerca de 41,2% dos profissionais ainda estão na graduação, 20,6% têm apenas graduação, 23,5% têm especialização e apenas 14,7% são mestres. Verificou-se ainda que a maioria tem formação em contabilidade (88,2%), apenas 8,8% em administração e 2,9% em economia.

Com relação aos serviços prestados pelas empresas, constatou-se que a maioria (64,7%) oferece somente um dos tipos de serviços mencionados anteriormente (auditoria, consultoria, contabilidade ou fiscal), 29,4% oferece dois tipos de serviços, somente 5,9% oferece três e nenhuma empresa oferece todos os tipos de serviços mencionados. Os serviços de contabilidade foram os mais citados pela amostra (58,8%), seguido dos serviços de consultoria (41,2%), auditoria (17,6%) e fiscal (23,5%). Sobre o porte das empresas estudadas a Tabela 1 apresenta conforme o critério de número de empregados em empresas de serviços do SEBRAE (2013).

Tabela 1 – Porte das empresas da amostra

PORTE	FUNCIONÁRIOS	QTDE	%
Micro	Até 9	8	23,5%
Pequeno	Entre 10 e 49	14	41,2%
Médio	Entre 50 e 99	6	17,6%
Grande	Mais de 100	6	17,6%

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Percebe-se que a maioria (41,2%) das empresas é de pequeno porte com uma quantidade de funcionários entre 10 e 49 pessoas, 23,5% são microempresas, 17,6% são de médio porte e 17,6% são empresas de grande porte. Por fim, questionou-se ao respondente se o mesmo participa do processo de gestão da empresa, tendo em vista que isso implicaria em maior conhecimento sobre as formas de avaliação da empresa, e observou-se que 52,9% da amostra se encontram como participante nesse processo.

##### 4.2. Avaliação de desempenho das empresas

A segunda parte do instrumento de coleta de dados se refere à análise das formas de avaliação de desempenho que a empresa utiliza e a percepção sobre se há evidências de que essas firmas se baseiam na visão do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão. Inicialmente, foi questionado aos respondentes se a empresa realiza planejamento estratégico voltado para avaliação e mensuração de desempenho e foi identificado que 53% das firmas o realizam, 35% não o realizam e 12% não souberam informar, sendo que essas pessoas não participam do processo de gestão da empresa.

A questão seguinte tratou sobre as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e inovação), na qual foi perguntado se

a empresa avalia seu desempenho com base nessas perspectivas, sem mencionar no questionário que se referem ao BSC.

É possível inferir que o processo de gestão das firmas baseado nas perspectivas do BSC ainda é muito tímido. Com exceção de 2,9% das empresas que não souberam informar, observou-se que 17,6% abordam as quatro perspectivas, 14,7% abordam três, 29,4% abordam duas, 26,5% abordam somente uma e 8,8% nenhuma perspectiva abordada do BSC no processo de avaliação de desempenho. Quando segregadas as empresas que afirmaram que realizam planejamento estratégico daquelas que não realizam planejamento estratégico, verificou-se que o primeiro grupo tem média superior (2,56) ao do segundo grupo (1,42) e que o Teste T de *Student* observou uma diferença significativa ao nível de 1%, cujo p-valor é 0,009. Tal resultado pode contribuir com evidências de que as empresas de serviços que realizam planejamento estratégico passam a ter uma avaliação de seu desempenho pelo menos em parte baseado nas perspectivas do BSC, corroborando com a percepção da Braam e Nijssen (2004) quando afirmam que a avaliação dos indicadores do *Balanced Scorecard* quando alinhados à estratégia da empresa possibilita maximizar o alcance dos benefícios de seu uso. Por outro lado, quando analisadas sob a ótica do porte da empresa, observou-se que a média de uso das quatro perspectivas é ligeiramente maior entre as empresas de médio e grande porte, não sendo uma diferença significativa na aplicação do Teste T de *Student* cujo p-valor foi 0,72.

Tabela 2 – Uso das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*

POSIÇÃO	EMPRESAS	%
Financeira	20	58,8%
Clientes	20	58,8%
Processos Internos	14	41,2%
Aprendizagem e Inovação	14	41,2%
Não sabe informar	1	2,9%
Nenhuma das perspectivas anteriores	2	5,9%

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

A Tabela 2 apresenta o uso das perspectivas do BSC pelas 34 firmas analisadas nesta pesquisa e evidenciou que as perspectivas financeira e de clientes são as mais utilizadas por 58,8% das empresas, seguidas das perspectivas de processos internos e aprendizagem e inovação utilizadas por 41,2% das firmas da amostra. De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), segregar parâmetros nessas quatro categorias proporciona claro equilíbrio entre as necessidades de informações de uma série selecionada de interessados, o que não ocorre com a maioria das empresas da amostra (82,4%), que não atendem às quatro perspectivas simultaneamente.

Tabela 3 – Uso de Indicadores de Desempenho sob a quatro perspectivas do BSC

<b>FINANCEIRA</b>	<b>Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não soube Informar</b>	<b>%</b>
Crescimento das receitas	25	73,5%	1	2,9%	8	23,5%
Custos dos serviços prestados	21	61,8%	7	20,6%	6	17,6%
Margens de rentabilidade	15	44,1%	10	29,4%	9	26,5%
Fluxo de Caixa	16	47,1%	6	17,6%	12	35,3%
Retorno sobre o investimento (ROI)	7	20,6%	16	47,1%	11	32,4%
Valor Econômico Agregado (EVA)	2	5,9%	17	50,0%	15	44,1%
Lucratividade do projeto	18	52,9%	11	32,4%	5	14,7%
<b>MÉDIA</b>	<b>14,9</b>	<b>43,7%</b>	<b>9,7</b>	<b>28,6%</b>	<b>9,4</b>	<b>27,7%</b>
<b>CLIENTES</b>	<b>Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não soube Informar</b>	<b>%</b>
Participação no mercado	13	38,2%	13	38,2%	8	23,5%
Satisfação do Cliente	29	85,3%	3	8,8%	2	5,9%
Retenção de Cliente	19	55,9%	8	23,5%	7	20,6%
Aquisição de Novos Clientes	24	70,6%	6	17,6%	4	11,8%
Preço em Relação à Concorrência	13	38,2%	12	35,3%	9	26,5%
<b>MÉDIA</b>	<b>19,6</b>	<b>57,6%</b>	<b>8,4</b>	<b>24,7%</b>	<b>6,0</b>	<b>17,6%</b>
<b>PROCESSOS INTERNOS</b>	<b>Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não soube Informar</b>	<b>%</b>
Reclamações de Clientes	20	58,8%	6	17,6%	8	23,5%
Tempo com o Cliente nos Serviços	22	64,7%	6	17,6%	6	17,6%
<b>MÉDIA</b>	<b>21,0</b>	<b>61,8%</b>	<b>6,0</b>	<b>17,6%</b>	<b>7,0</b>	<b>20,6%</b>
<b>APRENDIZAGEM E INOVAÇÃO</b>	<b>Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não Utiliza</b>	<b>%</b>	<b>Não soube Informar</b>	<b>%</b>
Rotatividade de Funcionários	12	35,3%	17	50,0%	5	14,7%
Trabalho em Equipe	24	70,6%	8	23,5%	2	5,9%
Eficiência na Liderança	21	61,8%	10	29,4%	3	8,8%
Alinhamento organizacional	15	44,1%	11	32,4%	8	23,5%
<b>MÉDIA</b>	<b>18,0</b>	<b>52,9%</b>	<b>11,5</b>	<b>33,8%</b>	<b>4,5</b>	<b>13,2%</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Verificou-se com base na Tabela 3 que o indicador mais utilizado para medir desempenho das firmas prestadoras de serviços desta amostra é o nível de satisfação do cliente (85,3%), já que manifestações de satisfação e de insatisfação de clientes são base importante para julgamento do desempenho de empresas de serviços (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Em seguida, observou-se certa preocupação entre as empresas em analisar o crescimento da receita (73,5%), aquisição de novos clientes (70,6%), trabalho em equipe (70,6%), tempo com o cliente no serviço (64,7%), custos dos serviços prestados (61,8%) e eficiência na liderança (61,8%). Da forma como estão apresentados os resultados e considerando o número desigual de indicadores entre as perspectivas, bem como os respondentes que apontaram não saberem informar, não está claro concluir sobre qual perspectiva os indicadores são mais percebidos entre as empresas, no entanto, há uma leve tendência em demonstrar preocupação com os indicadores da perspectiva de análise sob a ótica dos clientes. Buscando complementar o rol de indicadores, foi questionado aos respondentes se há outras formas de avaliação de desempenho que não foram abordadas na questão anterior, e duas empresas se manifestaram citando produtividade (processos internos) e avaliação de desempenho por competências com foco em resultados.

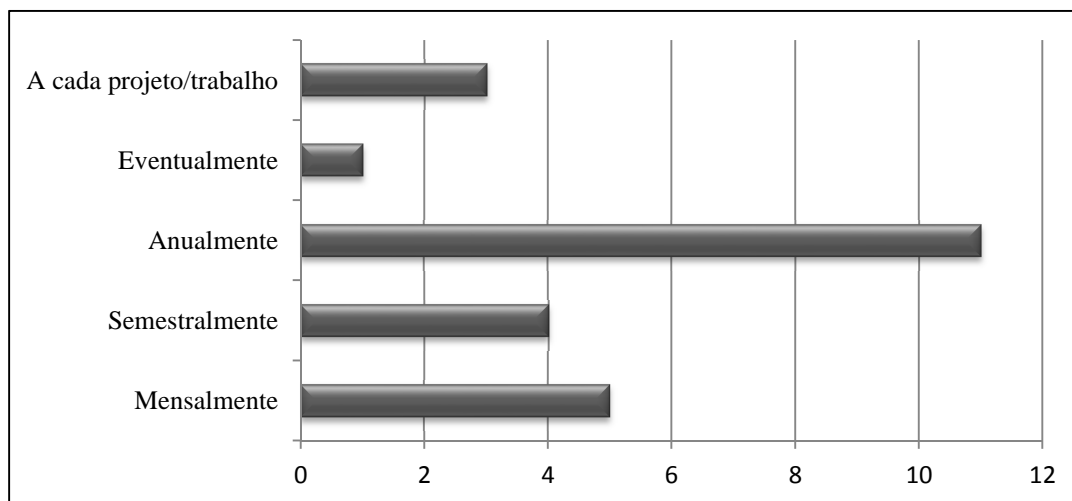
Observou-se ainda que entre as empresas que afirmaram que realizam planejamento estratégico, identificou-se uma média de uso de 10,9 indicadores dentre os 18 que foram apontados na pesquisa. Para as empresas que não realizam planejamento estratégico, a média de uso de indicadores foi de somente 6,3. Ao aplicar o Teste T de *Student* para diferença de médias, constatou-se que essa diferença é significativa ao nível de 1%, cujo p-valor encontrado foi 0,001, o que demonstra que as empresas que afirmaram ter planejamento estratégico de fato estão mais preocupadas em avaliar o seu desempenho buscando melhorá-lo com base em indicadores chave (*key performance indicators*), que de acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004) são medidas que direcionam a organização para alcançar suas metas.

Quando segregadas pelo porte, obteve-se uma média de 9,42 indicadores entre as empresas de médio e grande porte e 9,23 indicadores entre as micro e pequenas empresas, sendo que essa diferença não é estatisticamente significativa (p-valor: 0,89). Embora a percepção de Anthony e Govindarajan (2006) seja de que as firmas profissionais de forma geral por serem de pequeno porte há menor necessidade de um controle gerencial, não foi identificada diferença ao comparar com as empresas de maior porte.

### 4.3. Remuneração Variável

Por fim, buscou-se avaliar se as empresas da amostra têm política de remuneração variável e se essa política está alinhada com os indicadores de avaliação de desempenho utilizados pelas firmas, já que quanto mais a recompensa depender de medidas de desempenho, mais incentivo terá para realizar ações que maximizem aquela medida (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Inicialmente, verificou-se que 70,6% das firmas estudadas têm algum tipo de remuneração variável na empresa e essa remuneração é distribuída na maioria das vezes apenas uma vez ao ano (Figura 2), sendo que uma das firmas informou que essa política de remuneração é específica aos gestores.



Fonte: Dados da pesquisa, 2013

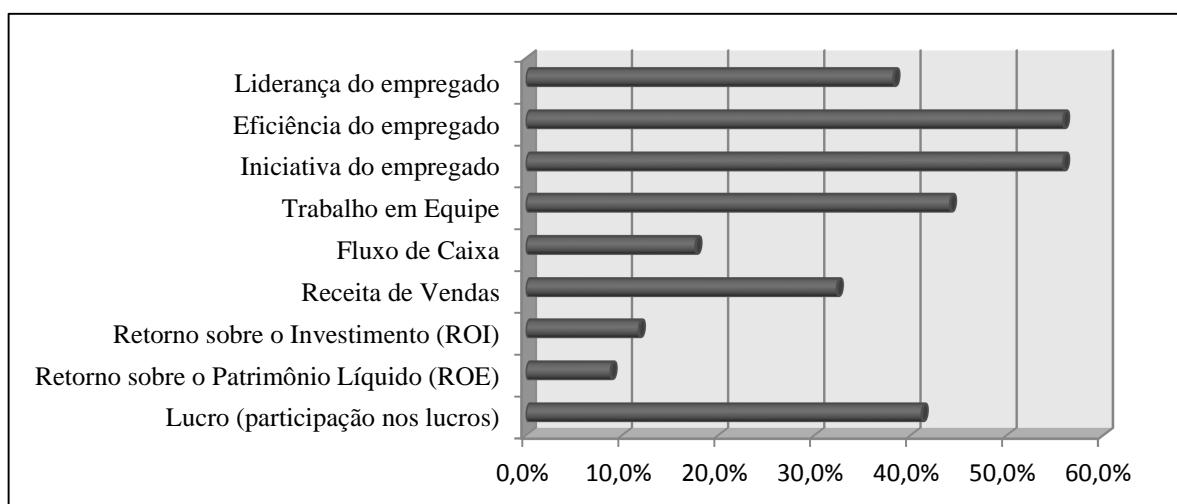
Figura 2 – Frequência de distribuição de remuneração variável

Constatou-se também que a metade das firmas que tem alguma política de remuneração variável, que essa política é baseada tanto em indicadores qualitativos como quantitativos. Cerca de 16,7% das empresas utilizam somente indicadores qualitativos e 33,3% somente quantitativos. Constatou-se também que 56% das empresas da amostra oferecem remuneração diferenciada de acordo com o nível de formação do empregado, o que valoriza a educação continuada e o nível de atuação da equipe de trabalho.

Ao questionar se o respondente concorda com essa política, observou-se que 35% afirmaram que não, no entanto, 58,3% destes não participam do processo de gestão da empresa, o que se pode inferir que nem sempre essa política de remuneração consegue satisfazer e motivar os empregados, não sendo garantia de que essa política esteja alinhada com as metas da firma. Entre os principais motivos para não concordarem com essa política, destacam-se: i) a empresa não tem política de remuneração e o respondente considera importante ter, pois motiva o funcionário e a empresa alcança melhores resultados; ii) a política de remuneração não é compatível com o mercado; iii) somente os gestores recebem e deveria se estender à todos os funcionários. Um dos respondentes ainda destacou:

A remuneração variável é uma importante ferramenta de gestão. Uma política de remuneração variável precisa ter algumas características bem definidas. Ela deve ser: (1) Realista quanto aos limites da empresa e, ao mesmo tempo, sintonizada com o mercado; (2) Equitativa e sintonizada com os princípios da Responsabilidade Social, contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa; (3) Objetiva, baseada em parâmetros que possam ser influenciados pelos empregados; (4) Transparente, com critérios claros, perfeitamente compreendidos e conhecidos por todos e passíveis de negociação; (5); Empreendida pela direção e pelos gestores da empresa, mas com espaço crescente para negociação; (6) Atualizada permanente e sistematicamente para correção de erros e ajustes de rota. Todos estes itens acima mencionados não são praticados pela empresa (DADOS DA PESQUISA, 2013).

É pertinente mencionar que o respondente participa do processo de gestão da empresa e mesmo assim não concorda com a política de remuneração. Dentre os respondentes que afirmaram concordar com tal política, a maioria deles informou que incentiva a produção e entrega tempestiva dos trabalhos, assim como os motiva a alcançarem as metas da empresa e retém o mesmo na organização. Tal resultado corrobora com o estudo de Reis Neto (2006) que constatou que na opinião dos empregados, o Plano de Remuneração Variável conduz a um melhor desempenho independentemente da motivação, quando comparado com o uso remuneração fixa.



Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Figura 3 – Uso de Indicadores de Desempenho com critério de Remuneração Variável

Com base nos dados apresentados no Figura 3, observa-se que os indicadores mais utilizados na política de remuneração variável das empresas são qualitativos, tais como iniciativa (55,9%) e eficiência do empregado (55,9%) e trabalho em equipe (44,1%). Dentre os indicadores quantitativos que variam a remuneração dos empregados das empresas de serviços da amostra, constatou-se que o principal é o lucro da empresa (41,2%), seguido de

receita de vendas (32,4%). Desta forma, observa-se que os critérios utilizados pelas empresas na política de remuneração variável são em sua maioria qualitativos, ou seja, mais subjetivos, o que dificulta e torna o processo mais complexo. Isso vai de encontro à percepção de Aguiar *et al.* (2012) que acreditam que a avaliação deveria ser com base em fatores que sejam controláveis. Os respondentes ainda poderiam incluir outras formas de avaliação em uma questão aberta, no entanto, nenhum deles informou.

## 5. Conclusão

O presente estudo teve como objetivos (i) analisar a relação dos indicadores de desempenho utilizados pelas empresas de serviços contábeis com as perspectivas do planejamento da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* (BSC) e (ii) verificar se a avaliação de desempenho dessas empresas é de alguma forma atrelada ao Plano de Remuneração Variável (PRV). A pesquisa foi baseada em dados coletados por meio de questionários, com uma amostra de 34 empresas.

Dentre os principais achados e resultados, foi possível constatar que as empresas que afirmaram realizar planejamento estratégico têm maior aproximação com as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e inovação), comparativamente àquelas que não realizam planejamento estratégico. No entanto, essa aproximação ainda ocorre de forma muito tímida. Da mesma forma pôde-se constatar que as empresas que afirmaram realizar planejamento estratégico utilizam uma quantidade superior de indicadores baseados no BSC em comparação com as que não realizam planejamento estratégico. Tal resultado evidencia que as empresas que realizam planejamento estratégico têm maior controle gerencial e estão mais preocupadas em avaliar o desempenho buscando melhorá-lo com base em indicadores chave de desempenho (*key performance indicators*).

Com relação ao plano de remuneração variável, constatou-se que as empresas que o praticam, têm maior tendência em utilizar indicadores qualitativos e mais subjetivos como critério, e focam mais no lucro e receita entre os indicadores quantitativos, embora em menor ênfase que os qualitativos. Perceberam-se ainda evidências de que o plano de remuneração variável não está alinhado com as perspectivas do *Balanced Scorecard*, o que já era esperado, uma vez que o sistema de avaliação de desempenho da maioria das empresas se encontra pouco integrado com essa perspectiva.

Por fim, verificou-se que o porte das firmas não há influência no uso de indicadores de desempenho, muito menos com base no BSC, assim como também não tem relação nenhuma com a existência de um Plano de Remuneração Variável na empresa.

Sugere-se para pesquisas futuras a ampliação da amostra e/ou aprofundamento da análise por meio de estudos multicaseos, tendo em vista que as firmas prestadoras de serviços normalmente têm maior limitação no seu controle gerencial e avaliação de desempenho, devido principalmente às suas particularidades do setor.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; TEIXEIRA, Aridelmo; NOSSA, Valcemiro; GONZAGA, Rosimeire Pimentel. **Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial**. Revista Administração de Empresas (RAE), São Paulo, v. 52, n. 1, jan/fev. 2012.

ALVES-MAZZOTTI, A.J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira, 1999.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

BANKER, Rajiv D.; CHANG, Hsihui; PIZZINI, Mina. **The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluations**. *International Journal of Accounting Information Systems* 12 (2011) 259–279.

BOHLANDER, George; SNELL, Scott; SHERMAN, Arthur. **Administração de Recursos Humanos**. São Paulo: Thomson, 2003.

BRAAM, Geert J.M; NIJSSEN, Edwin J. **Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience**. *Long Range Planning* 37 (2004) 335–349.

BRANDÃO, Hugo Pena; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. **Gestão de Competências e Gestão De Desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo construto?** *Revista de Administração de Empresas*, v. 41, n. 1, p. 8-15, 2001.

BUTLER, Alan; LETZA, Steve R.; NEALE, Bill. **Linking the Balanced Scorecard to Strategy**. *Long Range Planning*, Vol. 30, No. 2, pp. 242 to 253, 1997.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CLEVELAND, Jeanette N.; MURPHY, Kevin R.; WILLIAMS, Richard E. **Multiple uses of performance appraisal: Prevalence and correlates**. *Journal of Applied Psychology*, v. 74, n. 1, p. 130-135, 1989.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial. Teoria e prática**. 6 ed. São Paulo: Atlas: 2012.

DAVILA, Tony. **The promise of management control systems for innovation and strategic change**. In: CHAPMAN, Christopher S. *Controlling strategy: management, accounting and performance measurement*. Oxford University Press: Oxford, 2005. p. 37-61.

DUARTE, Carlos Manuel Coelho. **Determinantes das políticas de remuneração nas empresas portuguesas**. Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de doutor em gestão no Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Portugal, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 12ª edição. Pearson: São Paulo, 2010.

GOERGEN, Marc; RENNEBOOG, Luc. **Managerial compensation**. *Journal of Corporate Finance* 17 (2011) 1068–1077.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12 ed. São Paulo: Pearson, 2004.

JOHNSON, Phill et al. **Performance evaluation and control: supporting organizational change**. Management Decision, v. 39, n. 10, p. 841-850, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System**. Harvard Business Review, Managing for the long term, July–August 2007.

MARCON, Rosilene; GODO, Christiane Kleinubing. **Desempenho financeiro de empresas e remuneração por stock options: um estudo multissetorial**. FACES – Revista de Administração, v. 3, n. 1, p. 59-76. Jan/jun, Belo Horizonte, 2004.

NASCIMENTO, Eduardo Mendes; DIAS, Warley de Oliveira; BARBOSA NETO, João Estevão; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Teoria da Agência e Remuneração de Executivos: influência do uso de stock options no desempenho das empresas brasileiras**. In: Anais... 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2011.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OTLEY, David. **Performance management: a framework for management control systems research**. Management Accounting Research, v.10, n. 4, p. 363-382, dez.1999.

PAPALEXANDRIS, Alexandros; IOANNOU, George; PRASTACOS, Gregory; SODERQUIST, Klas Eric. **An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action**. European Management Journal Vol. 23, No. 2, pp. 214–227, 2005.

REIS NETO, Mário Teixeira. **A Remuneração Variável na Percepção dos Empregados e suas Conseqüências na Motivação e no Desempenho**. In: Anais do 30º Encontro da Anpad, Salvador-BA, set. 2006.

RICCIO, E. L.; ROBLES JUNIOR, A.; GOUVEIA, J. F. A. **O Sistema de Custos Baseados em Atividades nas Empresas de Serviços**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, V, 1997, Acapulco. Anais... Acapulco: Congresso Internacional de Custos, 1997. Disponível em <[http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc\\_servicos.pdf](http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf)> Acesso em Julho, 2013.

SEBRAE. **Critérios de classificação de empresas**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>. Acesso em jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil**. 2011. Brasília. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf). Acesso em Julho, 2013.

WONG-ON-WING, Bernard; GUO, Lan; LI, Wei; YANG, Dan. **Reducing conflict in balanced scorecard evaluations**. Accounting, Organizations and Society 32 (2007) 363–377.