

Utilização do Performance Measurement Questionnaire (PMQ): Estudo de Caso em um Departamento de Controladoria

PAULO ROBERTO REICHEL T AYRES

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

CARLOS ALBERTO DIEHL

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

SANDRA BELLOLI DE VARGAS

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

ALEXANDRE FERNANDES MONTEIRO

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Resumo

O objetivo deste estudo é realizar uma aplicação da ferramenta *Performance Measurement Questionnaire* (PMQ) no departamento de Controladoria de uma empresa de comunicação. A ferramenta PMQ surge para auxiliar as organizações a verificarem se seus sistemas de avaliação de desempenho cumprem eficiente e eficazmente os propósitos para os quais foram designados. Este método foi desenvolvido por Dixon, Nanni e Vollmann na obra “*The New Performance Challenge: Measuring Operations for World-class Competition*” de 1990 com o intuito de ajudar os gestores a elaborarem avaliações de desempenho que impulsionem a melhoria nas áreas selecionadas e auxiliem no alcance dos objetivos da organização. Desdobrar e acompanhar o desdobramento da estratégia em todos os níveis organizacionais é uma importante contribuição dos sistemas de avaliação de desempenho. Para atender a organização, é recomendável que os departamentos possuam objetivos claros e definidos e que estejam alinhados com um sistema de avaliação de desempenho, permitindo que funcionários direcionem esforços adequadamente. Neste sentido, a Controladoria, que tem o propósito de auxiliar a organização no processo de tomada de decisão ao fornecer informação sobre seu desempenho econômico-financeiro, deve ter métricas que auxiliem no cumprimento deste objetivo. Logo, para cumprir esse papel, um sistema de avaliação de desempenho pode auxiliar no alcance do propósito da Controladoria. Para tanto, a ferramenta PMQ auxilia na identificação do alinhamento dos objetivos com as medidas de desempenho, possibilitando dimensionar a priorização de cada medida. Os principais resultados indicam que há necessidade de ajustes na ênfase das medidas de desempenho, frente aos objetivos que estas visam impulsionar. Observou-se que a maioria das medidas de desempenho inibe ou não apoia suficientemente o cumprimento dos objetivos do departamento, destacando-se os pontos relacionados as questões de melhoria contínua, conhecimento dos processos que geram as informações contábeis e conhecimento sobre legislação fiscal.

Palavras chave: *Performance Measurement Questionnaire*, Avaliação de desempenho, Controladoria.

1. INTRODUÇÃO

As indústrias ocidentais baseavam seu modelo de gestão na capacidade de fabricação e vendas, enfatizando os indicadores financeiros (exemplo: ROI) para controlar os negócios (Neely & Austin, 2002). Contudo, para Globerson (1985) a alegação de que o lucro ou taxa de retorno pode ser considerado como um indicador composto do sucesso organizacional não é válido, pois tal indicador não ajuda na identificação de áreas específicas que precisam ser melhoradas. Teague e Eilon (1973) afirmam que a medição da produtividade é importante e deve ser tratada sob o aspecto de quatro objetivos: a) estratégico: comparar o desempenho global da empresa com seus competidores; b) tático: permitir que os gerentes controle a gestão da organização; c) planejamento: avaliar o uso de diferentes recursos no processo; e d) gestão interna: negociar com sindicatos.

A partir da década de 1980, intensificam-se as discussões sobre novas tecnologias de produção e filosofias de gestão empresarial que buscavam processos mais produtivos, inovadores e com qualidade. Nesta época, havia uma insatisfação com os sistemas tradicionais de contabilidade que não contemplavam em suas medidas de avaliação as questões sobre, por exemplo, estratégia e competitividade (Simmonds, 1981). Observa-se a necessidade de estabelecer estratégias competitivas, voltadas para, entre outras, qualidade, flexibilidade e tempo, e isso precisa refletir nos sistemas de avaliação de desempenho que devem introduzir novas medidas qualitativas e quantitativas (Neely, 1999).

Para Sink e Tuttle (1993), as medidas de desempenho devem integrar o processo de planejamento e controle, fornecendo, tempestivamente, informações que possam ser utilizadas no processo de tomada de decisão, auxiliando também na manutenção da competitividade e melhoria contínua. Logo, as medidas de avaliação podem ser consideradas “sinais” que indicam o que é importante ser controlado, ajuda a impulsionar a estratégia, informam o resultado alcançado e incentivam a melhoria nos processos (Hronec, 1994). Para Neely (1999) as dimensões a serem consideradas no processo de avaliação referem-se à qualidade, tempo, flexibilidade e custo. O mesmo autor cita que algumas das medidas de desempenho relacionadas a estas dimensões podem ser: desempenho, confiabilidade, tempo de fabricação, variedade, valor adicionado, preço de vendas, dentre outras.

Para Neely, Gregory e Platts (1995), um sistema de avaliação de desempenho pode ser definido como conjunto de métricas utilizadas para quantificar tanto a eficiência quanto a eficácia das ações. Sob esta ótica, as medidas de avaliação de desempenho precisam ser dinâmicas e acessíveis para que permitam maior velocidade no processo decisório, promovendo um estilo de gestão que tenha agilidade e com capacidade de resposta (Nudurupati, Bititci, Kumar, & Chan, 2011). Rummler e Brache (1994) afirmam que estabelecer medidas de desempenho não é suficiente para um efetivo gerenciamento da organização e sugerem uma abordagem que considere a elaboração de medidas sólidas e que monitore os pontos certos, seja um sistema que inter-relacione as medidas e, por último, transforme os dados obtidos pelo sistema de medição em ações inteligentes.

Dado este contexto, torna-se relevante que as medidas de desempenho estejam alinhadas com os objetivos da organização e ajudem os gestores a promoverem um senso constante de melhoria contínua. Para tanto, Dixon, Nanni e Vollmann desenvolveram uma metodologia, denominada *Performance Measurement Questionnaire* (PMQ), que tem o propósito de garantir esse alinhamento. Neste sentido, o objetivo deste trabalho é aplicar a metodologia PMQ num departamento de Controladoria de uma empresa de comunicação. O trabalho contribui com as análises sobre a aplicabilidade da ferramenta e consolida resultados

empíricos acerca do construto, além de contribuir para que a organização melhor compreenda suas dificuldades avaliativas.

Além desta seção introdutória, este estudo apresenta na seção dois a revisão da literatura e, na sequência, descreve a metodologia proposta de estudo de caso único. Na seção quatro aborda o resultado da pesquisa realizada e, por último, a seção cinco tem as considerações finais seguidas das referências utilizadas no estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

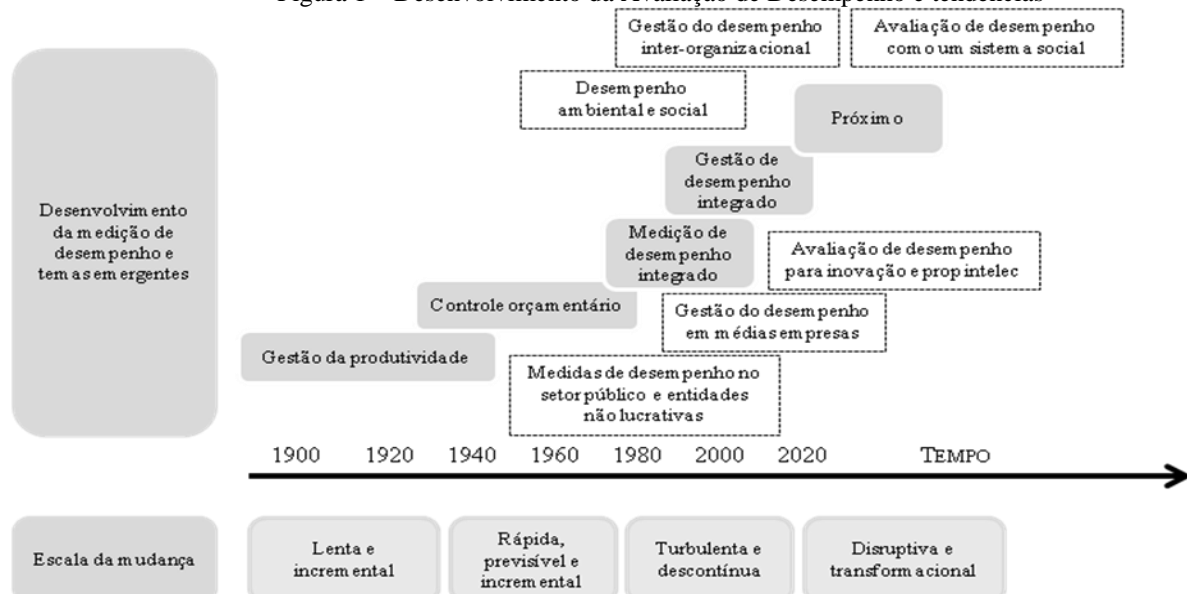
2.1 Evolução e desafios dos sistemas de avaliação

A medição de desempenho teve duas fases principais: a primeira teve início no final de 1880 e foi até os anos 1980, sendo a ênfase em medidas financeiras (lucro, retorno sobre o investimento e produtividade) e a segunda teve início no final de 1980 como um resultado de mudanças no mercado mundial (Ghalayni & Noble, 1996). Para Bititci, Garengo, Dörfler, & Nudurupati (2012), os objetivos da avaliação de desempenho acompanharam as tendências industriais, empresariais e sociais emergentes. A Figura 1 demonstra as tendências que influenciaram a abordagem das medidas de desempenho.

Este tema despertou muito interesse e, entre 1994 e 1996, mais de 3600 artigos foram escritos sobre sistemas de avaliação de desempenho (Neely, 1999). A tabela 1 apresenta alguns dos modelos desenvolvidos, especialmente na década de 1990. Basicamente, as empresas utilizam sistemas de medição de desempenho para garantir que eles ajudarão a alcançar a melhoria contínua em suas operações, aumentando os lucros e a participação de mercado (Ghalayni & NOBLE, 1996). Bititci, Carrie e McDevitt (1997) reforçam que a avaliação de desempenho é um elemento chave para sustentabilidade da vantagem competitiva.

Fatores relacionados à estrutura organizacional, tamanho e cultura, estilo de gestão, disponibilidade de informações e comunicação eficiente podem influenciar o sucesso ou a falha de sistemas de avaliação de desempenho (Bititci *et al.*, 2012). Para Martins (1999), a existência de um sistema de avaliação de desempenho inadequado pode trazer mais prejuízos do que a sua inexistência, pois os funcionários os podem ser induzidos a abordar os problemas de forma equivocada ou direcioná-los a soluções erradas.

Figura 1 – Desenvolvimento da Avaliação de Desempenho e tendências



Fonte: Adaptado de Bititci *et al* (2012)

Tabela 1: Listagem de modelos de avaliação

Período	Nome do modelo	Origem
Antes 1980	ROI, ROE, ROCE e derivados	Simons
1980	Economic Value Added (EVA)	Stewart
1988	Activity Based Costing (ABC)	Cooper e Kaplan
1988	Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique (SMART)	Cross e Lynch
1989	Supportive Performance Measures (SPA)	Keegan
1990	Customer Value Analysis (CVA)	Customer Value Inc.
1990	Performance Measurement Questionnaire (PMQ)	Dixon et al.
1991	Results and Determinants Framework (RDF)	Fitzgerald et al.
1992	Balanced Scorecard (BSC)	Kaplan and Norton
1995	Service-Profit Chain (SPC)	Heskett et al
1995	Return on Quality Approach (ROQ)	Rust et al
1996	Cambridge Performance Measurement Framework (CPMF)	Neely et al.
1996	Consistent Performance Measurement System (CPMS)	Flapper et al
1997	Integrated Performance Measurement System (IPMS)	Bititci et al
1998	Comparative Business Scorecard (CBS)	Kanji
1998	Integrated Performance Measurement Framework (IPMF)	Medori and Steeple
1999	Business Excellence Model (BEM)	EFQM
2000	Dynamic Performance Measurement System (DPMS)	Bititci et al
2001	Action-Profit Linkage Model (APLM)	Epstein and Westbrook
2001	Manufacturing System Design Decomposition (MSDD)	Cochran et al
2001	Performance Prism (PP)	Neely et al

Fonte: Adaptado de Taticchi, Tonelli e Cagnazzo (2010)

A implementação de um sistema de avaliação de desempenho precisa do apoio explícito da alta administração para que tenha maiores chances de sucesso, sendo que a gerência sênior exerce papel importante na eventual redução ou eliminação da resistência dos funcionários (Bourne, Neely, Mills, & Platts, 2003). A tabela 2 consolida algumas das dificuldades que podem ser enfrentadas durante o processo de implementação de um sistema de avaliação de desempenho.

Tabela 2 – Barreiras na implementação de Sistema de Avaliação de Desempenho

Item	Barreiras
Comprometimento da alta gestão	O benefício de implementar um sistema de medição precisa superar o esforço necessário, pois essa demanda pode conflitar com outras exigências administrativas, especificamente no nível gerencial.
	Dificuldades na execução das medidas em virtude de informações inadequadas ou defasadas no sistema de informações e/ou definição insuficiente das medidas.
	Resistências dos empregados em função das incertezas sobre implementação do sistema de informações que embasará a avaliação.
Benefícios percebidos decorrente da implementação do sistema de avaliação.	Empresas controladas falham na implementação, pois a empresa controladora atribui projetos de maior prioridade e não fornece os recursos na aplicar o sistema de avaliação de desempenho.

Fonte: Baseado em Bourne *et al* (2003)

2.2 Performance Measurement Questionnaire

O PMQ foi desenvolvido por Dixon, Nanni e Vollmann na obra “*The New Performance Challenge: Measuring Operations for World-class Competition*” de 1990 com o intuito de

ajudar os gestores a verificar a extensão em que as medidas de desempenho apoiam as melhorias e suportam a aplicação de um sistema de medição de desempenho (Ghalayini & Noble, 1996). O PMQ tem um enfoque mais tático e procura diagnosticar a efetividade e os resultados de sistemas de medição de desempenho (Tezza, Bornia e Vey, 2010). Para Laitinen, Lämsiluoto, Rautiainen (2008), o método foi desenvolvido para auxiliar na avaliação da eficácia e eficiência do desempenho existente e na determinação do ajuste entre as estratégias, ações e medidas, objetivando evitar a inconsistência com a estratégia preferida, ações pretendidas e as medidas necessárias.

Para avaliar a aprovação das medidas de desempenho, bem como a relevância e impacto de tais medidas no longo prazo, aplica-se um questionário, conforme modelo da tabela 3. O resultado dos questionamentos é analisado por uma equipe de consultoria que avalia as respostas sob as seguintes dimensões:

- a) Alinhamento estratégico: verifica o alinhamento entre as ações e as medidas;
- b) Congruência: fornece uma visão detalhada de quanto o sistema de avaliação contribui para a tomada de decisão;
- c) Consenso: avalia o efeito da comunicação ao obter as percepções entre níveis hierárquicos e áreas funcionais; e
- d) Divergente (confusão): compreende o consenso sobre áreas de melhoria identificadas (Papa, Salles e Vanalle, 2003; Tatichi & Balachandran, 2008).

O foco principal do modelo é a validação da efetividade de um sistema de avaliação de desempenho, avaliando se os indicadores desenvolvidos para o sistema estão alinhados com a estratégia da organização.

Tabela 3 - *Performance Measurement Questionnaire*

Grau de importância a longo prazo							Área de melhoria	Intensidade das medidas de desempenho quanto à melhoria						
Nenhuma			Muita					Inibe			Apoia			
1	2	3	4	5	6	7	Qualidade	1	2	3	4	5	6	7
1	2	3	4	5	6	7	Eficiência no trabalho	1	2	3	4	5	6	7
1	2	3	4	5	6	7	Eficiência das máquinas	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de Dixon, Nanni e Vollmann (1990) citado por Ghalayini e Noble (1996)

A literatura apresenta os conceitos e características do modelo PMQ, mas também trata das virtudes e necessidades de aprimoramento. A tabela 4 demonstra os principais itens levantados sobre o PMQ.

Tabela 4 – Aspectos do modelo

Modelo	Forças	Fraquezas
PMQ	Análise crítica do desempenho facilita avaliação organizacional.	Não utiliza múltiplas dimensões de desempenho.
	Estimula a participação dos funcionários.	Não monitora o ambiente interno e externo.
	Informações retroalimentam o aprendizado organizacional.	Carece de agilidade para obter informações sobre o ambiente, visando redimensionar as medidas.

Fonte: Martins (1999); Crispim e Lugoboni (2012).

Observa-se que as críticas são mencionadas em outros sistemas de avaliação de desempenho. Contudo, ressalte-se que o PMQ serve para medir a eficiência dos sistemas de avaliação de desempenho e não concorre com estes. Logo, as críticas acima não apresentam fundamento em relação ao modelo PMQ.

3. ESTUDOS RELACIONADOS

A tabela 5 traz estudos relacionados com o objetivo da pesquisa, os quais fornecem suporte para a revisão bibliográfica, pois abordam a aplicação do modelo PMQ.

Tabela 5 – Estudos relacionados

Autor	Objetivo	Principais achados
Papa, Salles e Vanelle, (2003).	Realizar teste empírico do modelo PMQ buscando identificar lacunas entre objetivos estratégicos e medidas de desempenho fixadas em uma grande companhia siderúrgica.	A pesquisa demonstrou melhorar a relação entre a importância dos indicadores e a ênfase dada a estes no sistema de avaliação. Ratifica a aplicabilidade do método na identificação de falhas no alinhamento da estratégia e medidas.
Hsu e Wu (2006).	Efetuar pesquisa sobre a terceirização do desenvolvimento de Sistemas de Informação, aplicando o PMQ.	Foi observada que a avaliação de desempenho da terceirização não é prática regular nas grandes companhias de Taiwan. O estudo identificou e avaliou 57 medidas de desempenho para terceirizadas, indicando que não é dada suficiente ênfase na estratégia organizacional, no planejamento do sistema frente aos objetivos da organização, benefícios da terceirização. O estudo sugere que deve existir maior aproximação entre contratante e contratada, aumentando o grau de parceria e estabilidade na terceirização.
Laitinen, Lämsiluoto e Rautiainen, (2008).	Avaliar a aplicação prática dos modelos de Integrated Contingency Framework (ICF) e Performance Measurement Questionnaire (PMQ), visando auxiliar na determinação do escopo de um Sistema de Informação (SI) antes de sua implementação.	Os dois modelos apresentaram utilidade prática na implementação de um Sistema de Informação, sendo o PMQ capacitado para analisar medidas de avaliação específicas para um SI.
Malta e Diehl, (2013).	Realizar teste empírico do modelo PMQ buscando identificar lacunas entre objetivos estratégicos e medidas de desempenho fixados na Procuradoria Geral do Estado o RS.	O modelo identificou que existe alinhamento da estratégia com as medidas de desempenho. Também foi possível detectar áreas de melhorias.

Fonte: Autores Consultados

Observa-se que os resultados apurados com a aplicação do *Performance Measurement Questionnaire* são satisfatórios e atendem aos objetivos propostos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo foi realizado na área de Controladoria de uma empresa de comunicação de capital fechado, origem nacional e que possui empresas de televisão, rádio e jornal. A abordagem do estudo é quantitativa, pois são utilizadas técnicas estatísticas que podem oferecer reforço às conclusões obtidas e quanto ao objetivo, trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo, pois visa descrever as particularidades de uma população específica (Gil, 2010).

Os principais objetivos do departamento e o desdobramento destes em medidas de desempenho foram descritos em entrevistas semiestruturadas, realizadas com diretor de controle (*controller*), gerente executivo de controladoria, gerente de contabilidade, gerente fiscal e coordenador contábil. Essa etapa ocorreu no mês de novembro de 2014 e foram realizadas na sede da empresa. Esses encontros duraram, aproximadamente, uma hora e houve o esclarecimento dos objetivos da pesquisa, assim como da ferramenta PMQ. Além disso,

permitiu-se o acesso aos relatórios de avaliação de desempenho de todos os funcionários do departamento e as apresentações sobre o modelo de avaliação de desempenho da empresa. Esse formato observa um aspecto importante da coleta de dados do estudo de caso que é a oportunidade de utilizar fontes diferentes para obtenção de evidências (Yin, 2005).

A partir do entendimento dos principais objetivos do departamento e análise das medidas de desempenho aplicadas foi elaborado um questionário. Esse questionário foi aplicado para vinte e três funcionários, objetivando avaliar o alinhamento dos objetivos do departamento com as medidas de desempenho. Utilizou-se a escala Likert com variação de 7 pontos (1-discordo totalmente; 2-discordo parcialmente; 3-discordo; 4-nem discordo, nem concordo; 5-concordo; 6-concordo parcialmente; 7-concordo totalmente). O instrumento utilizou como base os estudos de Papa, Salles e Vanalle (2003) e Malta e Diehl (2012).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização do departamento pesquisado

A estrutura organizacional do departamento possui 29 funcionários, conforme demonstrado na tabela 6. Na área fiscal trabalham onze funcionários e na área contábil são dezessete. A escolha da Controladoria para realização do teste empírico justifica-se pela necessidade de rever as medidas de desempenho, tendo em vista que o diretor de controle tem a percepção de que estas não são elaboradas como forma de atingir os objetivos departamentais e criar um ciclo virtuoso de aprendizado e melhoria contínua.

A estrutura é composta por cinco gestores e vinte e cinco subordinados, sendo dez funcionários com cargo de analista, onze assistentes e dois auxiliares, distribuídos nas áreas contábil e fiscal.

Tabela 6 – Estrutura Organizacional

Diretor de Controle					
Gerente Executivo de Controladoria					
Gerente Contábil		Gerente Fiscal		Coord. Contábil	
Analista Sênior	2	Analista Sênior	3	Assistente	2
Analista Pleno	2	Analista Pleno	1		
Analista Júnior	0	Analista Júnior	2		
Assistente	8	Assistente	3		
Auxiliar	1	Auxiliar	1		

Fonte: Dados da Empresa

Com base em relatórios fornecidos pelo gerente executivo de controladoria, o tempo médio de permanência no departamento é de nove anos para os funcionários da área contábil e doze anos para a área fiscal.

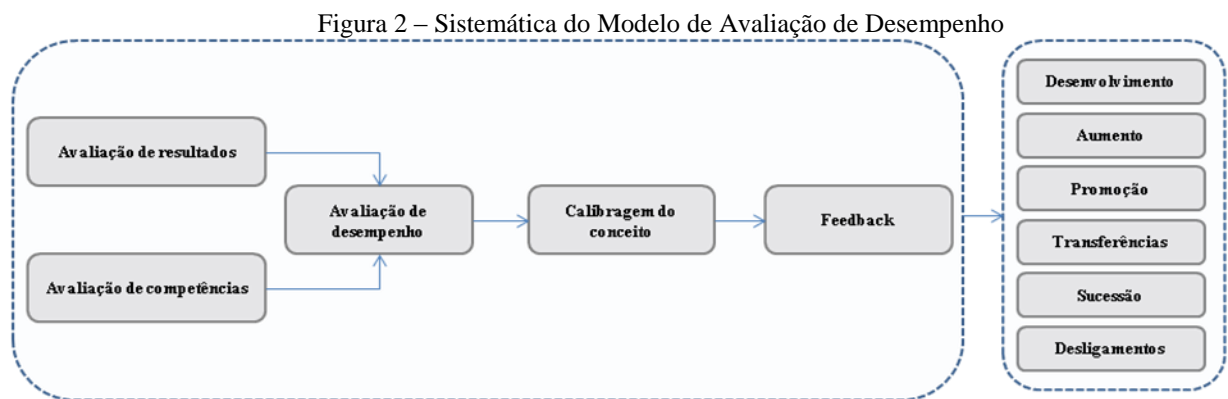
4.2 Descrição do método de avaliação de desempenho

O modelo atual de avaliação utilizado na área de Controladoria tem sua sistemática definida pelo departamento de Recursos Humanos. A aplicação do processo de avaliação é

realizada trimestralmente e são verificados os resultados alcançados, bem como a evolução das competências exigidas para o cargo.

Conforme o diretor de controle, as avaliações dos resultados devem ser condizentes com os objetivos contratados entre gestor e subordinado e as competências referem-se a comportamentos e atitudes que devem estar alinhadas com a cultura da empresa. Cada funcionário avaliado recebe, ao final do trimestre, um conceito que pode ser: excelente, ótimo, bom e insatisfatório. Os objetivos definidos para os funcionários devem ser um desdobramento dos objetivos gerais do departamento de Controladoria, porém não existem mecanismos de controle para verificar se este processo está adequadamente alinhado.

A análise do material que explica esse processo de avaliação indica que o modelo é base para todas as movimentações de funcionários (promoções, aumentos, transferências, etc). A figura 2 demonstra a sistemática do modelo.



Fonte: Dados da Empresa

4.3 Descrição dos objetivos da Controladoria

Na entrevista realizada com o diretor de controle (*controller*) obteve-se a missão do departamento de controladoria. Em sua opinião, as áreas de contabilidade e fiscal devem atuar como provedoras de informações, auxiliando o processo decisório das unidades de negócios, apresentarem-se como guardiã das políticas e procedimentos internos que tenham impacto nas demonstrações financeiras e cumprir a legislação (tributária e societária). Para o diretor de controle, todos os objetivos devem ser desenvolvidos e desdobrados pelos gestores de cada área com base nessa missão.

Após o entendimento da missão do departamento realizaram-se as entrevistas com os gestores das áreas. Nesta etapa, buscou-se identificar atividades e/ou processos internos que são relevantes (áreas de melhoria) para a missão do departamento. Na tabela 7 apresenta-se a percepção obtida durante as entrevistas.

Tabela 7 – Atividades relevantes (áreas de melhoria)

Gerente Executivo	Gerente Contábil	Gerente Fiscal	Coord. Contábil
Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	Controle da validade de certidões negativas (CND).	Realização periódica da conciliação contábil.
		Exatidão nos cálculos e pagamento dos tributos na data de vencimento.	
Controle da validade de	Realização periódica da	Entrega no prazo das	

certidões negativas (CND).	conciliação contábil.	obrigações acessórias.	
		Conciliações mensais de tributos retidos na fonte.	
Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).	Exatidão e tempestividade das informações recebidas e/ou registradas pelas áreas de negócios (provisões, por exemplo).	Controle na renovação de certidões digitais.	
Conciliação mensal (contabilidade e fiscal).		Manutenção de alterações societárias junto a órgãos públicos.	

Fonte: Dados da Empresa

Considerando que a organização não possui um mapa estratégico que possua objetivos desdobrados para as áreas e/ou unidade corporativa, buscou-se a percepção dos gestores da Controladoria sobre os objetivos relevantes para o departamento. O diretor de controle analisou as percepções mencionadas acima junto a seus gestores imediatos e definiu que, na sua visão, sete objetivos são muito relevantes para a área de Controladoria. A tabela 8 consolida, na ordem apresentada pelo diretor, os objetivos relevantes, também considerados como “áreas de melhoria” pela ferramenta PMQ.

Tabela 8 – Áreas de Melhoria da Controladoria

1) Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.
2) Controle da validade de certidões negativas (CND).
3) Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).
4) Conciliação mensal (contabilidade e fiscal).
5) Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.
6) Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.
7) Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.

Fonte: Dados da Empresa

Em virtude da existência de áreas distintas (contabilidade e fiscal) foram elaborados questionários específicos para cada gestor e suas equipes. Isso se deve ao fato de que os funcionários podem ser avaliados em fatores distintos.

4.4 Análise de resultados

Nesta pesquisa foram utilizados dois itens da ferramenta PMQ: o alinhamento e a congruência. A escolha destes dois itens é decorrente da realização da análise de apenas um departamento. A aplicação dos itens de consenso e divergente não foram abordados, pois se entende que tais análises servem para contrastar as percepções entre níveis hierárquicos e áreas funcionais. Logo, seria necessário ampliar a avaliação dos sistemas de desempenho para outros departamentos.

4.4.1 Análise de alinhamento

O objetivo dessa análise é verificar, na percepção dos respondentes, o grau de importância dos objetivos da área. A tabela 9 elenca as respostas e observa-se que existe um alinhamento entre a relevância indicada pelo diretor de controle e a percepção dos funcionários sobre cada uma das áreas de melhoria.

Tabela 9 – Áreas de Melhoria da Controladoria

Descrição das áreas de melhoria ordenadas conforme priorização da Diretoria do departamento.	Grau de importância (consolidado)	Grau de importância (área Contábil)	Grau de importância (área Fiscal)
1) Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	6,60	6,85	6,30
2) Controle da validade de certidões negativas (CND).	6,60	6,77	6,40
3) Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).	6,91	6,85	7,00
4) Conciliação mensal (contabilidade e fiscal).	6,56	6,46	6,70
5) Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.	6,78	6,77	6,80
6) Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	6,52	6,77	6,20
7) Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.	6,65	6,54	6,80
Total de respondentes		13	10

Fonte: Dados da Empresa

Observa-se que na consolidação do grau de importância existe, entre a menor e a maior média apurada, uma diferença de 0,39. As áreas de melhoria referentes a “controle da validade de certidões negativas (CND)” e “cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias)” envolvem, basicamente, os funcionários da área Fiscal. Contudo, também foram consideradas relevantes pela área de Contabilidade. Da mesma forma, a área “demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente” também apresentou relevância, sendo esta de responsabilidade integral dos funcionários da área de Contabilidade.

Os itens 1, 2 e 3 foram destacados pelo diretor de controle como altamente relevantes para o cumprimento dos objetivos do departamento. Por sua vez, na avaliação consolidada dos funcionários foi mantido o item 3, mas surgem os fatores “conhecimento dos processos que geram os registros contábeis” e “melhoria dos processos, objetivando maior produtividade e segurança”. Embora todos os itens apresentem um destacado grau de importância, é possível que, na percepção dos funcionários, as atividades precisam ser bem compreendidas para sua eficiente execução e que o conhecimento adquirido pode gerar melhorias.

A Tabela 10 indica as áreas de melhorias e as medidas de desempenho da área de Contabilidade. O item “demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente” foi o número 1 como área de melhoria, porém as medidas de desempenho ligadas a este item

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

surgem apenas em 3ª, 5ª e 7ª posições. A conciliação mensal é considerada o 5º grau de importância, mas possui a 2ª maior ênfase nas medidas de desempenho.

Por sua vez, a tabela 11 indica as áreas de melhorias e as medidas de desempenho da área Fiscal. O item “cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias)” demonstra o grau máximo de importância, sendo apontado como relevante por todos os funcionários da área. Entretanto, as medidas de desempenho ligadas a este fator não apresentam a intensidade adequada. Outra área de melhoria indicada como importante é a conciliação mensal, porém o fator de desempenho atrelado a este item aparece apenas na 6ª posição. Tal item tem a finalidade de identificar as retenções de impostos e utilizá-las para compensar os impostos a pagar, reduzindo o desembolso financeiro.

Tabela 10 – Áreas de Melhoria e Medidas de Desempenho - Contabilidade

Descrição das áreas de melhoria aplicadas a área de Contabilidade	Grau de importância	Medida de desempenho	Ênfase	Posição
Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	6,85	Qualidade do registro contábil.	5,46	3
		Consolidação trimestral das DFs e envio para auditoria externa.	4,85	5
		Acuracidade dos lançamentos de provisão de despesas.	4,31	7
Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.	6,77	Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.	5,46	3
Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	6,77	Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	5,00	4
Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.	6,54	Eficiência no trabalho.	5,77	1
		Sugestões para maior produtividade das atividades da área.	4,54	6
Conciliação contábil.	6,46	Conciliação contábil.	5,54	2

Fonte: Dados da Empresa

Tabela 11 – Áreas de Melhoria e Medidas de Desempenho - Fiscal

Descrição das áreas de melhoria aplicadas a área de Contabilidade	Grau de importância	Medida de desempenho	Ênfase	Posição
Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).	7,00	Cálculo e pagamento correto dos tributos (dt de vencimento, valor).	5,40	3
		Cumprimento integral das obrigações acessórias.	5,40	3
		Atualização da legislação tributária.	5,10	5
		Acompanhamento da movimentação do contencioso.	5,10	5
		Manutenção atualizada dos contratos sociais junto a órgãos públicos.	4,50	7

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.	6,80	Sugestões para maior produtividade das atividades da área.	6,60	1
		Proposições para redução da carga tributária na empresa.	4,80	6
Conciliação mensal.	6,70	Conciliação efetiva das retenções na fonte.	4,80	6
Controle da validade de certidões negativas (CND).	6,40	Controle de certidões negativas (ou positiva c/ efeito de negativa)	5,30	4
Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	6,20	Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	5,70	2

Fonte: Dados da Empresa

De modo geral, observa-se que as áreas de Contabilidade e Fiscal tem necessidade de realinhar as medidas de desempenho com as áreas de melhoria.

4.4.2 Análise de congruência

O propósito dessa análise é checar se o sistema de avaliação de desempenho contribui para o alcance dos objetivos do departamento. Logo, demonstra-se a diferença entre a importância da melhoria e o suporte do sistema de avaliação de desempenho para os sete objetivos elencados para o departamento de Controladoria. Por considerar que existem objetivos que podem ter medidas de desempenho específicas para cada área, realizou-se a aplicação separada de questionários, conforme demonstrado nas tabelas 12 e 13.

Tabela 12 – Análise da Congruência - áreas de melhoria - Contabilidade

Descrição das áreas de melhoria ordenadas conforme priorização da Diretoria do departamento.	Grau de importância	Medidas de Desempenho (apoia ou inibe)	Diferença
Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	6,85	4,92	1,92
Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).	6,85	3,15	3,69
Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.	6,77	5,46	1,31
Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	6,77	5,00	1,77
Controle da validade de certidões negativas (CND).	6,77	2,00	4,77
Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.	6,54	4,92	1,62
Conciliação mensal (contabilidade e fiscal).	6,46	5,92	0,54

Média	6,71	4,48	2,23
-------	------	------	------

Fonte: Dados da Empresa

Os funcionários da Contabilidade atribuem um alto grau de importância para as áreas de melhoria. Contudo, observam-se diferenças relevantes em quase todas as comparações entre o grau de importância atribuído às áreas de melhorias versus as medidas de desempenho. Esses resultados indicam que as medidas de desempenho, desenvolvidas para impulsionar o cumprimento dos objetivos, não apresentam adequado alinhamento. As áreas de melhorias relacionadas ao “cumprimento de obrigações acessórias” e “controle de certidões negativas” são atribuições da área Fiscal e é compreensível que a diferença identificada seja relevante. Se desconsiderarmos essas duas áreas de melhoria, as médias do grau de importância e do desempenho ficam, respectivamente, 6,68 e 5,25, resultando numa diferença de 1,43. Ou seja, permanece uma diferença média alta, evidenciando lacunas em relação a todas as áreas de melhoria. Verifica-se que o melhor alinhamento relaciona-se a “conciliação mensal”, indicando que as medidas de desempenho podem, de fato, impulsionar o cumprimento deste objetivo. A Tabela 13 indica a análise de congruência específica da área Fiscal.

Tabela 13 – Análise da Congruência - áreas de melhoria - Fiscal

Descrição das áreas de melhoria ordenadas conforme priorização da Diretoria do departamento.	Grau de importância	Medidas de Desempenho (apoia ou inibe)	Diferença
Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).	7,00	5,30	1,70
Melhoria contínua dos processos, objetivando maior produtividade e segurança.	6,80	6,10	0,70
Conhecimento dos processos que geram os registros contábeis.	6,80	5,40	1,40
Conciliação mensal (contabilidade e fiscal).	6,70	4,70	2,00
Controle da validade de certidões negativas (CND).	6,40	5,40	1,00
Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente.	6,30	4,60	1,70
Garantir o cumprimento de políticas internas e legislação vigente.	6,20	5,50	0,70
Média	6,60	5,29	1,31

Fonte: Dados da Empresa

Em relação aos funcionários da área Fiscal, nota-se um resultado semelhante ao constatado na área de Contabilidade. O grau de importância das áreas de melhoria também possui uma média elevada e as medidas de desempenho, em geral, não apoiam o cumprimento dos objetivos, resultado em diferenças (lacunas) significativas. As menores lacunas foram identificadas nas questões referentes à melhoria contínua e cumprimento de políticas internas

e legislação vigente. Os resultados apurados, tanto na área de Contabilidade, quanto na área Fiscal são condizentes com os estudos de Papa, Salles e Vanelle, (2003) e Malta e Diehl (2013), os quais identificaram a necessidade de melhor alinhamento entre as áreas de melhoria e as medidas de desempenho. O estudo de Hsu e Wu (2006) aponta que a aderência entre a estratégia de terceirização em tecnologia da informação (TI) e as medidas de desempenho pode resultar em redução de custos e melhoria do processo decisório. Neste ponto, observa-se que o desalinhamento identificado na Controladoria, principalmente, nas áreas de melhorias referentes ao cumprimento das obrigações acessórias e controles de certidões negativas pode repercutir na falta de maior comprometimento com tais atividades, gerando despesas desnecessárias ou impossibilidade de participar de licitações.

Os resultados apurados na aplicação da metodologia PMQ foram apresentados ao diretor de controle. Este considerou que existe a necessidade de melhorar a ênfase em algumas medidas de desempenho no sistema da empresa (Superação 2.0), reduzindo a exposição aos riscos de perda de receita (decorrente da falta de certidões negativas) ou aumento de despesas (pagamentos em atrasos ou incorretos de impostos). Foram citados alguns exemplos que comprovavam a fragilidade identificada pelo método PMQ.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um sistema de avaliação de desempenho representa uma importante ferramenta de acompanhamento e indução ao cumprimento dos objetivos estratégicos das organizações. O êxito em sua aplicação exerce um papel importante na busca da execução da estratégia definida pela alta administração.

Independentemente do modelo de avaliação de desempenho adotado, é preciso dispor de muita clareza e objetividade em relação ao grau de prioridades das medidas, bem como da pertinência de acompanhar determinada atividade. O PMQ surge como uma ferramenta útil, pois busca assegurar a efetividade da aplicação dos diversos modelos de avaliação de desempenho. Ao procurar alinhar as medidas de desempenho à estratégia da organização, o PMQ fornece a oportunidade de detectar e corrigir eventuais inconsistências de avaliação e priorização das ações.

Neste estudo, buscou-se analisar os fatores relevantes que servem para avaliar o desempenho geral de um departamento de Controladoria. Embora não tenha sido apresentada a estratégia da empresa, as quais deveriam ser desdobradas para os diversos níveis organizacionais, foi possível identificar objetivos (áreas de melhoria) específicos do departamento de Controladoria. Foram indicados sete principais objetivos que devem ser alcançados para que, na visão da gestão, o departamento alcance sua missão na organização.

Comumente, observou-se que as áreas de Contabilidade e Fiscal atribuem aos objetivos departamentais um alto grau de importância. O item “Demonstrações financeiras emitidas e auditadas trimestralmente” obteve a maior pontuação na percepção dos funcionários da Contabilidade, demonstrando que cumprir este objetivo tem relevância para a área. Por sua vez, os funcionários da área Fiscal destacaram o item “Cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias)” como sendo aquele de grande importância. Esses dois exemplos ilustram que, de modo geral, há uma percepção adequada sobre os principais objetivos de cada área.

Quanto às medidas de desempenho, detectou-se que há falta de alinhamento destas em relação aos objetivos do departamento (áreas de melhoria). Na visão da gestão, as duas principais áreas de melhoria (objetivos) referem-se às demonstrações financeiras e ao controle das certidões negativas, porém as medidas atreladas a estas áreas não possuem a devida relevância na avaliação de desempenho. Por sua vez, na análise de congruência identificou-se

apenas um item, na área de Contabilidade, que possui melhor alinhamento da área de melhoria com as medidas de desempenho, a conciliação contábil.

A pesquisa contribui para os estudos sobre aplicação da ferramenta PMQ. Além disso, corrobora estudos anteriores que constatam que é possível melhorar o processo de avaliação de desempenho e o alinhamento dos objetivos. Como limitação de estudo, entende-se que a falta de objetivos estratégicos da organização pode enviesar a definição dos objetivos do departamento de Controladoria. Recomenda-se a realização de estudos em departamentos semelhantes, objetivando análises comparativas dos reflexos da aplicação da ferramenta PMQ.

REFERÊNCIAS

Bititci, U. S., Carrie, A. S., & McDevitt, L. C. (1997). Integrated performance measurement systems: a development guide. *International Journal of Operations & Production Management*, 17 (5), 522-534.

Bititci, U., Garengo. P., Dörfler, V. & Nudurupati, S. (2012). Performance measurement: Challenges for tomorrow. *International Journal of Management Reviews*, 14 (3), 305-327.

Bourne, M., Neely, A., Mills, J., & Platts, K. (2003). Implementing performance measurement systems: a literature review. *International Journal of Business Performance Management*, 5 (1), 1-24.

Crispim, S., & Lugoboni, L. (2012). A avaliação de desempenho organizacional: análise comparativa dos modelos teóricos e pesquisa de aplicação nas Instituições de Ensino Superior da Região Metropolitana de São Paulo. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 11 (1), 41-54.

Ghalayini, A. M., & Noble, J. S. (1996). The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, 16 (8), 63-80.

Gil, A. C. (2010). Métodos e técnicas de pesquisa social. In *Métodos e técnicas de pesquisa social*. Porto Alegre: Atlas.

Globerson, S. (1985). Issues in developing a performance criteria system for an organization. *International Journal of Production Research*, 23 (4), 639-646.

Hronec, S. M. (1994). *Sinais vitais: usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa*. São Paulo: Makron Books.

Hsu, C.; Wu, C. (2006). The evaluation of the outsourcing of information systems: a survey of large enterprises. *International Journal of Management*, 23 (4), 817.

Laitinen, E. K., Lämsiluoto, A., & Rautiainen, I. (2009). Extracting appropriate scope for information systems: a case study. *Industrial Management & Data Systems*, 109 (3), 305-321.

Malta, L. S.; Diehl, C. A. (2013, setembro) Performance Measurement Questionnaire (PMQ): a aplicação em um órgão público do Estado do RS. Anais do Encontro Nacional da

Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.

Martins, R. A. (1998). *Sistemas de medição de desempenho: um modelo para estruturação do uso*. Tese de doutorado, Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo.

Neely, A., Gregory, M., Platts, K. (1985). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International journal of operations & production management*, 15 (4), 80-116.

Neely, A. (1999) The performance measurement revolution: why now and what next? *International Journal of Operations & Production Management*, 19 (2), 205-228.

Neely, A., Austin, R. (2002) Measuring performance: The operations perspective. *Business performance measurement: Theory and practice*, 41-50.

Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279-290.

Papa, S.; Salles, J. A. A.; Vanalle, R. M. (2003). Dimensionando a estratégia de uma empresa utilizando o método PMQ - Performance Measurement Questionnaire. Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Ouro Preto, MG, Brasil, 23.

Rummler, G. A., & Brache, A. P. (1994). Melhores desempenhos das empresas. *São Paulo: Makron*.

Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*. 59 (4), 26-29.

Sink, S., & Tuttle, T. C. (1993). *Planejamento e medição para a performance*. Qualitymark.

Taticchi, P., & Balachandran, K. R. (2008). Forward performance measurement and management integrated frameworks. *International Journal of Accounting & Information Management*, 16(2), 140-154.

Taticchi, P., Tonelli, F., & Cagnazzo, L. (2010). Performance measurement and management: a literature review and a research agenda. *Measuring business excellence*, 14 (1), 4-18.

Teague, J., & Eilon, S. (1973). Productivity measurement: a brief survey. *Applied economics*, 5 (2), 133-145.

Tezza, R., Bornia, A. C., & Vey, I. H. (2010). Sistemas de medição de desempenho: uma revisão e classificação da literatura. *Gestão & Produção*, 17 (1), 75-93.

Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman editora.