

Congruência de objetivos em uma empresa de serviços digitais

Hélia Madeira Wiggers

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: heliawiggers@hotmail.com

Valdirene Gasparetto

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

Darci Schnorrenberger

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: darcisc@gmail.com

Rogério João Lunkes

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com

Resumo

O objetivo deste estudo é analisar a congruência de objetivos organizacionais em uma empresa de serviços digitais, no segmento de tecnologia da informação. Para alcançar o objetivo adotou-se como procedimentos metodológicos abordagem qualitativa, aplicada e descritiva. A coleta de dados ocorreu nos meses de novembro de 2016 a março de 2017 por meio de entrevistas semiestruturadas, observação *in loco* e pesquisa documental nos arquivos internos da empresa. Foram analisados os fluxos de trabalho e documentos voltados ao alinhamento dos objetivos estratégicos e as interações entre planejamento estratégico, *balanced scorecard*, orçamento empresarial, programa de remuneração variável e desdobramento de metas nos níveis estratégico, tático e operacional. Dentre os resultados destaca-se que as práticas de contabilidade gerencial, alinhadas nos três níveis organizacionais, podem auxiliar na congruência dos objetivos contribuindo com a coordenação e a motivação dos colaboradores envolvidos no processo. Os resultados obtidos sugerem que um programa de remuneração variável tem influência nas metas individuais e de grupo e pode reduzir os conflitos de agência, convergindo os interesses individuais aos da organização.

Palavras-chave: Congruência de objetivos, Planejamento estratégico, *Balanced scorecard*, Orçamento empresarial, Desdobramento de metas.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 Introdução

Congruência de objetivos ou congruência de metas são termos usados quando os mesmos objetivos são compartilhados pelos superiores e subordinados, e o objetivo central de um sistema de controle gerencial é assegurar, dentro do possível, essa congruência, buscando melhorar o desempenho. Os objetivos corporativos podem ser comunicados pelo planejamento estratégico, orçamento e sistemas de gerenciamento de desempenho, como o *balanced scorecard*, que é utilizado para produzir maior alinhamento com a estratégia organizacional (CUGUERÓ-ESCOFET & ROSANAS, 2012).

Estudos recentes mostram que a execução bem-sucedida da estratégia é relevante para o bom desempenho organizacional. Nohria, Joyce & Roberson (2003), estudando um período de dez anos e avaliando 200 práticas de gestão, com 160 empresas, concluíram que a execução da estratégia é uma das quatro práticas de maior destaque e também crítica para o sucesso organizacional.

Para Kaplan & Norton (2001), uma estratégia organizacional bem formulada, apesar de ser um importante passo, não é garantia de sucesso. Isso porque, segundo os autores, existe uma taxa de insucesso de 70% a 90% na implementação. Um dos problemas que as organizações enfrentam na implementação da estratégia é a dificuldade de integração dos objetivos organizacionais, já que normalmente há falta de sinergia entre as demandas dos empregados e as da organização (YAMOAHA, 2014), levando aos problemas de agência.

Esta dificuldade de alinhar as demandas de todos os entes na organização constitui-se num dos desafios de todos os gestores. Há muitos relatos e estudos sobre os procedimentos necessários para o desenvolvimento do planejamento estratégico, bem como sobre a construção de painéis de indicadores para realizar a avaliação do desempenho. Porém, poucos estudos mostram como integrar estes dois polos da gestão. Com isso, a congruência de objetivos torna-se objeto de desejo de todas as organizações, porém, poucas tentam fazê-la acontecer e menos ainda, efetivamente conseguem. Esta distância entre o desejo e a realidade leva à questão que norteia este estudo: como proceder para alcançar a congruência de objetivos em todos os níveis organizacionais?

Nesse sentido, o objetivo desse estudo consiste em analisar a congruência de objetivos organizacionais em uma empresa de serviços digitais, no segmento de tecnologia da informação

Dentre as contribuições que se pretende com este estudo destacam-se o acréscimo de uma reflexão, com base numa situação real, aos procedimentos necessários para implementar este desafio nas organizações, bem como sobre a contribuição da aplicação de práticas de contabilidade gerencial para o processo estratégico das organizações.

2 Referencial Teórico

2.1 Congruência de objetivos

A congruência dos objetivos, na literatura econômica, foi rotulada como "compatibilidade de incentivos", considerando as variáveis econômicas tangíveis, mensuráveis e assumindo a racionalidade perfeita. A literatura sobre controles gerenciais concentra-se principalmente nos processos formalizados, porém os controles formais e informais coexistem e o estudo evoluiu também para os intangíveis, com a utilização de indicadores mais complexos (CUGUERÓ-ESCOFET & ROSANAS, 2012).

A essência dos objetivos de uma empresa é transmitida pelo processo de planejamento que expressa os objetivos em forma de orçamentos, padrões e outras medidas formais de desempenho (CUGUERÓ-ESCOFET & ROSANAS, 2012; YAMOAHA, 2014). Neste processo



os gestores das organizações precisam adequar as atividades de planejamento, para encorajar a congruência nos vários níveis de gestão (YAMOAH, 2014). Isto porque o resultado das decisões estratégicas influencia o grau de comprometimento e impulsiona a comunicação da estratégia organizacional aos demais níveis hierárquicos (PRIETO, CARVALHO & FISCHMANN, 2009).

Para Anthony e Govindarajan (2006), não existe uma congruência perfeita entre objetivos pessoais e os objetivos de uma organização “[...] a congruência de objetivos de um processo significa que, os atos e as atitudes que este leva as pessoas a adotar, de conformidade com seus próprios interesses, são também do próprio interesse da organização” (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2006). Esse alinhamento de interesses foi definido como “o grau em que os membros da organização são motivados a se comportarem de acordo com os objetivos organizacionais” (GOTTSCHALG & ZOLLO, 2007; CUGUERÓ-ESCOFET, BERTANE & ROSANAS, 2016).

Para que as pessoas gerem valor para o negócio, é necessário que sejam motivadas a atingir as metas organizacionais. Para que isso ocorra as metas pessoais devem estar em consonância com as organizacionais, ou seja, deve haver congruência de objetivos (OYADOMARI et al., 2008). Esta congruência é alcançada quando os indivíduos são encorajados a agir de acordo com os interesses da organização, se esforçando para buscar as metas, pressupondo que estejam cientes dos objetivos da organização e dos critérios de desempenho (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2006; CUGUERÓ-ESCOFET, BERTANE & ROSANAS, 2016).

2.2 Ciclo de controle gerencial

Conforme o IMA (*Institute of Management Accountants*) (2008), a contabilidade gerencial é uma profissão que envolve parceria na tomada de decisões gerenciais, na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização. A partir desta definição, observa-se que dentro da contabilidade gerencial, o controle gerencial cumpre importante papel.

O planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão, onde a organização formula ou reformula suas estratégias dentro de uma visão específica do futuro. É a fase de definição das políticas, diretrizes e objetivos estratégicos (PADOVEZE, 2010), que abrange períodos variáveis e identifica a melhor abordagem para alcançar esses objetivos, baseado na definição de missão e visão (BRIDA & SANTOS, 2011) e em previsões do ambiente competitivo em que a organização está inserida, confrontando as ameaças e oportunidades com os pontos fortes e fracos (LISINSKI & SARUCKIJ, 2006; PADOVEZE, 2010).

O planejamento pode se correlacionar com os níveis de decisão, distinguindo três tipos de planejamento: (1) estratégico; (2) tático; e (3) operacional (OLIVEIRA, 2014).

O planejamento estratégico, de forma isolada é insuficiente, já que estabelece os objetivos de longo prazo e não as ações mais imediatas que o operacionalizem (OLIVEIRA, 2014). Esses aspectos operacionais são supridos com o desenvolvimento e implantação dos planejamentos tático e operacional de forma congruente, e nestas duas fases é importante o envolvimento de toda a organização e não somente da alta gerência, gerando maior comprometimento de todos (OLIVEIRA, 2014; BRIDA & SANTOS, 2011).

Para operacionalizar o planejamento estratégico, pode-se usar diversas práticas, dentre os quais o *balanced scorecard* – BSC, que surgiu na década de 1990 a partir da crença de que os métodos existentes de medição de desempenho empresarial, em geral apoiados nos



indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando insuficientes, sendo então complementada com medidas não financeiras e com três perspectivas adicionais: clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (KAPLAN & NORTON, 1996).

O BSC permite ligar os objetivos estratégicos, a visão e a estratégia organizacional, bem como, aos níveis tático e operacional. A partir das estratégias estabelecidas, devem ser traçados objetivos alinhados a estas, nas quatro perspectivas do BSC. Cada objetivo com suas medidas de desempenho e para cada medida de desempenho as metas esperadas, e para cada meta os *KPI (Key Performance Indicators)* ou indicadores chave de desempenho, que podem ser estabelecidos a partir de registros históricos, *benchmarks* de mercado, desempenhos ou expectativas internas ou qualquer outro parâmetro (CHING, 2006).

Outro instrumento gerencial, o orçamento, pode ser definido como o planejamento financeiro da organização para um período específico de tempo, normalmente um ano. Nesse processo as receitas e gastos são reorganizados, alocando-os em cada atividade até os centros de responsabilidade, demonstrando a receita e quanto de gastos cada área pretende realizar, sendo utilizado para planejamento, controle e monitoramento (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2012; OGUJIUBA & EHIGIAMUSOE, 2014).

Há diversos modelos de elaboração do orçamento, dentre os quais os orçamentos: empresarial, contínuo, base zero (OBZ), flexível, por atividade, orçamento perpétuo e *beyond budgeting* (LUNKES, 2003). A preparação inicial do orçamento é uma das negociações essenciais entre os gestores e seus superiores em cada centro de responsabilidade, que resulta na previsão de gastos para o ano seguinte, no lucro estimado ou no retorno esperado sobre o investimento (ANTHONY & GOVINDARAJAN, 2012).

O orçamento pode exercer efeitos comportamentais, e se bem empregado, pode motivar os gerentes a elaborar e executar as metas de forma eficaz. A participação no processo orçamentário permite conhecer o grau de dificuldade das metas e pode motivar porque (1) a aceitação das metas orçamentárias e o empenho dos gestores em cumpri-las são maiores, pois as mesmas não foram impostas pela alta administração; e (2) a participação dos gestores na elaboração do orçamento promove a troca de informações importantes entre os diversos setores (OYADOMARI et al., 2008).

Os processos orçamentários mais bem-sucedidos são os que adotam o método de “baixo para cima”, e principalmente quando é utilizado como base para a avaliação de gestores (OYADOMARI et al., 2008). Assim, é importante que as diretrizes do planejamento estratégico sejam o ponto de partida para a elaboração do orçamento, mas que cada área da organização tenha autonomia para elaborar o seu, desde que atendidas essas diretrizes. O orçamento representa o elo entre a estratégia e o controle operacional transformando o planejamento estratégico em metas financeiras e, é de responsabilidade dos gestores de nível hierárquico intermediário (FERREIRA & DIEHL, 2012).

O BSC e o orçamento são práticas que apoiam a integração dos planejamentos estratégico, tático e operacional, e permitem a execução e o controle das estratégias e operações (LUNKES, 2003).

2.3 Objetivos corporativos de equipes e individuais

Tradicionalmente as organizações definem objetivos e metas ao final do planejamento estratégico e processo orçamentário com a construção de um BSC. Entretanto, é necessário que as pessoas sejam motivadas a atingi-los (OYADOMARI et al., 2008).

A principal premissa da congruência de objetivos é motivar as pessoas a perseguirem objetivos e encorajá-las a melhorar o desempenho. Estudos apontam que a definição de metas



para os colaboradores melhora o desempenho individual, pois os indivíduos passam a dirigir sua atenção para os resultados desejados, mobilizando esforços (KLEINGELD, MIERLO & ARENDS, 2011).

Alguns estudos têm abordado os efeitos de metas individuais sobre o desempenho do grupo. Crown e Rosse (1995) introduziram uma distinção entre meta *egocêntrica* e *groupcentric*, a meta *egocêntrica* tem seu enfoque na maximização e compromisso do desempenho individual, enquanto a *groupcentric* se concentra na maximização e contribuição do grupo, aumentando o comprometimento com o desempenho do grupo e tarefas cooperativas (KLEINGELD et al., 2011).

A congruência de objetivos alinha os colaboradores com os objetivos estratégicos, informando como a organização está funcionando e para onde está indo. Isso estimula os colaboradores a aderirem às normas e práticas prevaletentes por meio de um conjunto de metas comuns, e os encoraja a produzir soluções criativas para os problemas organizacionais (CLERCQ, RAHMAN & BELAUSTEGUIGOITIA, 2015).

O efeito do estabelecimento de metas demonstrou depender, pelo menos em parte, de fatores como compromisso com os objetivos, complexidade das tarefas, *feedback* e, por mais que pareça complexo, definir metas individuais. Os indicadores de cada colaborador devem ser congruentes com os objetivos estratégicos, de tal forma que não existam "diversas" empresas dentro de uma (KLEINGELD, MIERLO & ARENDS, 2011; CASTRO, 2015). Os objetivos, indicadores e metas devem estar alinhados entre os vários níveis da pirâmide organizacional.

Os níveis de decisão de uma pirâmide organizacional podem se distinguir em: *estratégico*, que é a gestão de topo, os níveis mais altos da organização e sua equipe de apoio; *tático*, considerado o gerenciamento de nível intermediário com foco em determinadas áreas e não na empresa como um todo; e *operacional*, que são os trabalhadores que efetivamente realizam tarefas da organização, com foco nas atividades do dia a dia (MINTZBERG, 1980).

Além desses três níveis, os autores trazem a tecnoestrutura, composta pelos analistas, tais como engenheiros, contadores, planejadores e pesquisadores; e o *peçoal de apoio*, que são as pessoas que prestam serviços indiretos como manutenção, advogado e consultoria para fornecer suporte (MINTZBERG, 1980).

Para auxiliar no esforço de promover a congruência de objetivos entre os vários níveis da pirâmide, a remuneração pode ser um facilitador. A denominada remuneração estratégica é uma combinação equilibrada de diferentes formas de remuneração, alinhadas ao contexto e estratégia, e é também um catalisador para convergência de energias pois constitui fator de harmonização de interesses (WOOD JR. & PICARELLI FILHO, 2011).

A necessidade de encontrar formas criativas para aumentar o vínculo entre organização e colaborador contribuiu para a multiplicidade de formas de remuneração estratégica, entretanto, há três grupos mais usuais (WOOD JR. & PICARELLI FILHO, 2011): remuneração fixa, remuneração por desempenho e remuneração alternativa.

Dentre as formas de remuneração estratégica, a remuneração variável tem como propósito alinhar expectativas, comprometimento e resultados. Propõe que parte do salário seja associado ao nível de contribuição do colaborador à organização, deixando mais clara a relação entre desempenho e reconhecimento, estimulando o alcance de metas individuais. Porém, é necessário identificar se as metas individuais atreladas à remuneração variável são congruentes, ou seja, alinhadas às metas globais da organização (OYADOMARI et al., 2008).

3. Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa analisa a congruência de objetivos de uma empresa de serviços digitais,



analisando o processo de elaboração do planejamento estratégico, BSC, orçamento e desdobramento dos objetivos organizacionais nos níveis hierárquicos.

Com base nos critérios descritos por Raupp e Beuren (2003), a pesquisa se identifica como aplicada por gerar conhecimentos de aplicação prática. Quanto à abordagem, a pesquisa é de natureza qualitativa, já que analisa documentos, dados e informações atuais e históricos da empresa e as respostas de entrevistas semiestruturadas com o *controller* e o *Chief Financial Officer (CFO)*. É classificada como descritiva, pois procura descrever as ações implementadas pela empresa para obter a congruência dos objetivos. Quanto aos meios é classificada como documental e estudo de caso (GIL, 2010), documental porque utiliza relatórios específicos elaborados a partir das informações contábeis e gerenciais da empresa e, estudo de caso, pois define este tipo de pesquisa como um estudo concentrado em único caso.

A pesquisa bibliográfica foi elaborada com base em materiais publicados em periódicos, livros, jornais e redes eletrônicas, e serviram de base para a realização do estudo de caso.

O estudo de caso foi aplicado em uma empresa do segmento de tecnologia da informação que oferece serviços digitais. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental nos arquivos internos da empresa, demonstrações contábeis, controles internos e pesquisa de campo com observações e acompanhamento do processo de formulação do planejamento estratégico da empresa, bem como entrevistas com as pessoas envolvidas.

Os dados utilizados podem ser classificados como primários e secundários, sendo primários aqueles ainda não coletados antes, estando ainda em posse dos pesquisadores, e com propósito específico de atender às necessidades da pesquisa, e secundários aqueles que estão à disposição dos interessados e que já foram coletados, ordenados e até analisados, mas com propósito distinto ao da pesquisa (MATTAR, 1999, p.134).

Os procedimentos utilizados para a coleta de dados foram observação, análise de documentos e entrevistas semiestruturadas. O modelo de observação adotado foi o de observação participante ou ativa (FERREIRA, TORRECILHA & MACHADO, 2012), em que um dos pesquisadores assumiu o papel de membro do grupo, estando presente no interior da empresa estudada.

A pesquisa foi realizada nos meses de novembro de 2016 a março de 2017 em uma empresa de serviços digitais situada no Sul do Brasil. Além da análise documental, foram feitas entrevistas com o controller, gerente de finanças e controle e CFO da companhia utilizando questionário semiestruturado elaborado com base na análise da literatura, estruturado com questões abertas e totalizando 10 questões iniciais e com possibilidade de novos questionamentos no decorrer da entrevista, com o objetivo de identificar a percepção da controladoria sobre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas no alinhamento dos objetivos estratégicos, dando subsídios para a realização do estudo.

4 Apresentação dos Resultados

4.1 Caracterização da empresa

A empresa objeto deste estudo iniciou suas atividades em 1996 no Estado de Santa Catarina, atualmente conta com 192 colaboradores além dos prestadores de serviços externos que englobam consultores e especialistas na área. Conforme critérios do BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social), a empresa é de médio porte, com faturamento anual entre R\$ 3,6 e R\$ 300 milhões.

Nos últimos três anos a empresa passou por uma reestruturação nos processos gerenciais, a partir da necessidade de mais e melhores informações para o alto escalão, o que a

fez investir na melhoria dos controles internos e medidas de desempenho. Em 2014 criou um departamento de controladoria, buscando sinergia dos processos gerenciais.

De acordo com os documentos analisados, o CEO (*Chief Executive Officer*) comanda a organização que possui um organograma funcional dividido em duas diretorias: diretor de operações, que compõe os centros de responsabilidade (CR) de educação a distância (EAD), marketing digital (MKT) e *Project Management Office* (PMO) e diretor financeiro, que compreende o CR finanças e controle e CR administrativo, que apoiam e prestam suporte à operação, conforme representação na Figura 1.

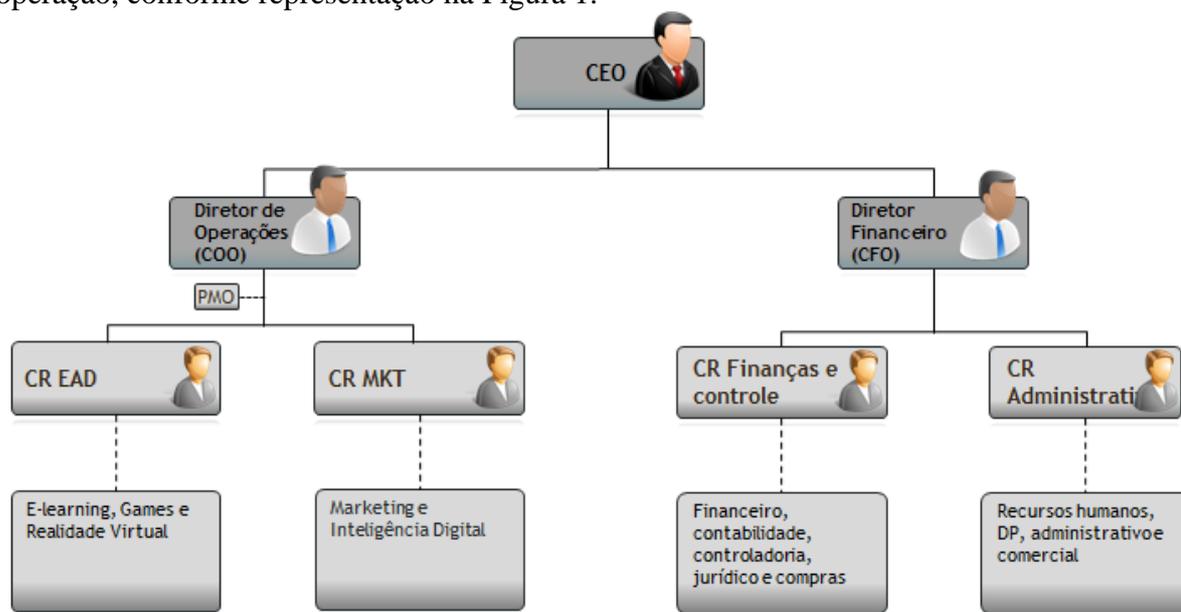


Figura 1. Estrutura funcional da empresa pesquisada.

Fonte: Dados da pesquisa.

As decisões estratégicas globais ficam a cargo do CEO e da diretoria conforme CR sob sua gestão. Cada CR tem um gerente que é especialista na área e responsável pelas metas departamentais, orçamento e decisões operacionais, sempre com apoio da diretoria imediata. O PMO atua como um elo facilitador do alinhamento das decisões estratégicas e operacionais nos dois CRs operacionais, buscando a sinergia das duas áreas para oferecer diferencial aos clientes e melhorar o desempenho global da empresa.

A estrutura da empresa, dentro do conceito de diferenciação apresentado por Mintzberg (1980) se enquadra na forma divisionalizada, onde os CRs operacionais são autossuficientes e fornecem serviços específicos, customizados para atender cada cliente. Os serviços demandam tecnologias diferenciadas de produção.

A tecnoestrutura engloba serviços compartilhados como pessoal administrativo, financeiro e *controller*. O pessoal de apoio, que compreende a consultoria jurídica, contábil e recepção, são serviços prestados por empresas terceirizadas. Todos prestam serviços a todas as divisões.

Dentre as vantagens dessa estrutura destaca-se que os gerentes e colaboradores são especialistas no negócio e o foco das inovações é voltado para aquele produto específico. Além disso, a estrutura permite avaliar, no conjunto, a eficiência individual de cada unidade, caso alguma dessas seja pouco produtiva ou ineficiente.

Por outro lado, as principais desvantagens são: a especialização dos colaboradores pois, como cada CR operacional mantém profissionais com habilidades específicas para o negócio,



os serviços prestados não podem ser utilizados por outro CR. Caso as demandas do CR EAD diminua e do CR MKT aumente, não há possibilidade de migrar colaboradores para atender ao novo cenário, necessitando contratar num local e ficar com trabalhador ocioso em outro; Outra desvantagem é que há possibilidade de duplicação de funções, como por exemplo os dois CRs podem manter um gerente de projeto com tempo ocioso para cada unidade enquanto em outro cenário, apenas um gerente de projetos daria conta de toda a demanda, o que gera aumento do custo e diminui a eficiência da organização como um todo; Por fim, as unidades tem visão parcial do negócio, se o PMO responsável não buscar a integração dos serviços oferecidos, pode-se perder eficiência, muitas vezes buscando externamente serviços que poderiam ser feitos internamente.

4.2 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico (PE) na organização é participativo, em que todos os colaboradores podem participar de todas as fases de formulação. A presença dos gerentes, especialistas dos CRs é importante, uma vez que são pessoas com conhecimento do negócio e seus julgamentos são incorporados aos planos aprovados, além de serem os influenciadores da equipe e tomadores de decisão.

Como a empresa está num mercado dinâmico e também em fase de consolidação do modelo de planejamento, o PE é construído para o horizonte de um ano. As etapas de trabalho para a construção são realizadas em três momentos: revisão das diretrizes, análise dos cenários internos e externos e definição dos objetivos estratégicos, sendo revistas e repriorizadas anualmente. O aspecto negativo do planejamento anual é que, por mais que o CEO e a diretoria tenham a visão de longo prazo, todas as ações formais da organização estão voltadas para o curto prazo.

A operacionalização do planejamento estratégico é realizada com o BSC que permite alinhar a visão da empresa aos objetivos estratégicos, utilizando as quatro perspectivas originalmente propostas. Com base nas conclusões e necessidades apontadas no planejamento estratégico a alta direção define os objetivos estratégicos para o próximo período com estratégias, responsáveis pelas ações e os KPI (*key performance indicators*) de cada perspectiva do BSC, conforme pode ser visualizado na Tabela 1.

Tabela 1. *Balanced scorecard* na empresa estudada.

Mapa Estratégico	Objetivo Estratégico	Estratégia	Responsável	KPI	Meta
	Aumentar faturamento	* Manter as receitas recorrentes	Diretor de Operações	Receita com projetos atuais	Retenção de 95% ou
		* Buscar receitas novas	Diretor Financeiro	Receita de novos clientes ou projeto	5MM
	Otimizar recursos	* Reduzir custo dos serviços prestados	Diretor de Operações	Margem de contribuição dos serviços prestados	> 25%
		* Reduzir custo CSC	Diretor Financeiro	Despesa total dos CR Finanças e controle e CR Administrativo	< 10,9%
Aumentar geração de demanda	Aumentar geração de demanda	* Executar o projeto com qualidade percebida pelo	Diretor de Operações	Satisfação/ feedback positivo dos clientes	> 80%
		* Criar programas de marketing para geração de	Diretor Financeiro	Implementar, manter e gerenciar metodologia de CRM	31-mai
Aumentar a eficiência operacional	Aumentar a eficiência operacional	* Reduzir retrabalho	Diretor de Operações	Redução da quantidade de horas de refatoração	> 10%
		* Ampliar a utilização de tecnologias disponíveis de	Diretor de Operações	Automatizar controle de apontamento de horas nos projetos	30-jun
Garantir um alto índice de satisfação no trabalho	Garantir um alto índice de satisfação no trabalho	* Aumentar a performance dos Gerentes	Diretor Financeiro	Percentual positivo da avaliação de competência dos subordinados	> 85%
		* Promover capacitações internas	Diretor Financeiro	Fazer uma capacitação interna por CR	30-nov

Fonte: dados da empresa.



A controladoria participa do processo como mediador, não influenciando nas análises, mas contribuindo com esclarecimentos quanto à metodologia e mediando, quando necessário, os conflitos de opiniões no processo de elaboração do planejamento.

4.3 Orçamento

O orçamento é utilizado como ferramenta de conexão da estratégia com o controle operacional, onde cada gerente é responsável por elaborar o seu orçamento, seguindo os preceitos de Ferreira e Diehl (2012), que apontam que o orçamento é de responsabilidade dos gestores de nível hierárquico intermediário, juntamente com suas equipes.

A empresa utiliza o orçamento base zero (OBZ), descartando histórico e estimando as receitas e recursos partindo do zero, conforme preconizado por Lunkes (2009), Govindarajan (2012) e Ogujiuba & Ehigiamusoe (2014). O processo de elaboração ocorre simultaneamente em toda a organização. Os gerentes do CR EAD e CR MKT projetam as receitas e custos de cada projeto individualmente. Estes são consolidados pelo PMO, formando assim o orçamento da diretoria operacional. Os gerentes do CR finanças e controle e CR administrativo fazem o orçamento das suas despesas, que são consolidadas no orçamento da diretoria financeira. A revisão orçamentária é feita trimestralmente, sempre com aprovação da diretoria para mudanças nas projeções.

Uma das vantagens do OBZ na empresa é de poder avaliar seu resultado a partir dos projetos que estão ativos e do perfil de consumo atual dos clientes. A desvantagem é a complexidade de elaboração. Na empresa, o maior custo dos serviços oferecidos é de horas/homem e os projetos são customizáveis de acordo com a necessidade do cliente. Assim, projetar a utilização mensal dessas horas, em muitos casos é subjetivo. Há também o fator cultural de apontamento de horas por colaborador, já que não está consolidado na empresa o apontamento diário. Este pode ser feito semanalmente e até mensalmente, o que aumenta a probabilidade de apropriação indevida, influenciando no custo dos projetos.

A empresa adota o processo de *loop* duplo na congruência entre planejamento estratégico, BSC e orçamento, vinculando a estratégia ao processo orçamentário, que autoriza o gasto para o fornecimento dos serviços existentes, bem como as premissas de venda a novos clientes, conforme preconizado por Kaplan e Norton (2001).

Com as definições de metas para cada mês, o orçamento é construído e consolidado gerando a DRE gerencial. Assim, se atender as metas estabelecidas é aprovado pelo CEO e diretores. Se o orçamento estiver fora das premissas estratégicas, retorna às áreas para ajustes. Esse processo é contínuo, sendo avaliado a cada revisão, que é feita trimestralmente.

Na Tabela 2, o orçamento da empresa reflete os objetivos elencados no planejamento estratégico e BSC, extraindo desses números as metas financeiras da companhia.

Tabela 2. Demonstração de resultado projetado da empresa estudada.

DRE (valores em mi)	Clientes atuais EAD – \$	%	Clientes atuais MKT	%	Novos clientes/projetos – \$	%	Total ANO - \$	%
Receita Bruta	9.000	100	6.000	100	5.000	100	20.000	100
(-) Deduções	1.283	14,3	855	14,3	713	14,3	2.850	14,3
(=) Receita Líquida	7.718	85,8	5.145	85,8	4.288	85,8	17.150	85,8
(-) Custo do Serviço	5.018	55,8	3.645	60,8	2.913	58,3	11.575	57,9
(=) Margem Contrib.	2.700	30,0	1.500	25,0	1.375	27,5	5.575	27,9

(-) Desp. Contr./Adm	2.180	10,9
(+) Result. Financ.	332	1,7
(=) LAIR	3.727	18,6

Fonte: dados da empresa.

Para o atingimento das metas financeiras globais da organização, cada área precisa atender suas metas no cenário projetado. Essa convergência motiva os colaboradores a atuarem colaborativamente.

A mera conscientização dos objetivos não é suficiente para abranger todos os colaboradores. De alguma forma, os objetivos estratégicos e as medidas devem ser transmitidos a todos na organização. Porém, por mais atraente e poderoso que seja esse vínculo, ele possui riscos. Para minimizá-los, Kaplan & Norton (1996) recomendam que a empresa tenha as medidas certas para acompanhar no BSC, dados válidos e confiáveis e metas alcançáveis.

A Figura 2 apresenta o desdobramento das metas de faturamento nos três níveis: estratégico, tático e operacional. A tecnoestrutura segue as mesmas premissas do nível operacional e o pessoal de apoio não têm metas, já que os serviços prestados por esses profissionais são terceirizados.

Existem diversas outras metas no painel de desempenho da empresa, tanto na perspectiva financeira como nas demais. Cada meta é desmembrada até o nível operacional, criando as métricas de avaliação de desempenho individual, chamado de contrato de resultados.

A Figura 2 apresenta o modelo de desdobramento das metas da organização, apenas do objetivo estratégico de “aumentar faturamento”. A mesma lógica é seguida para os demais objetivos.

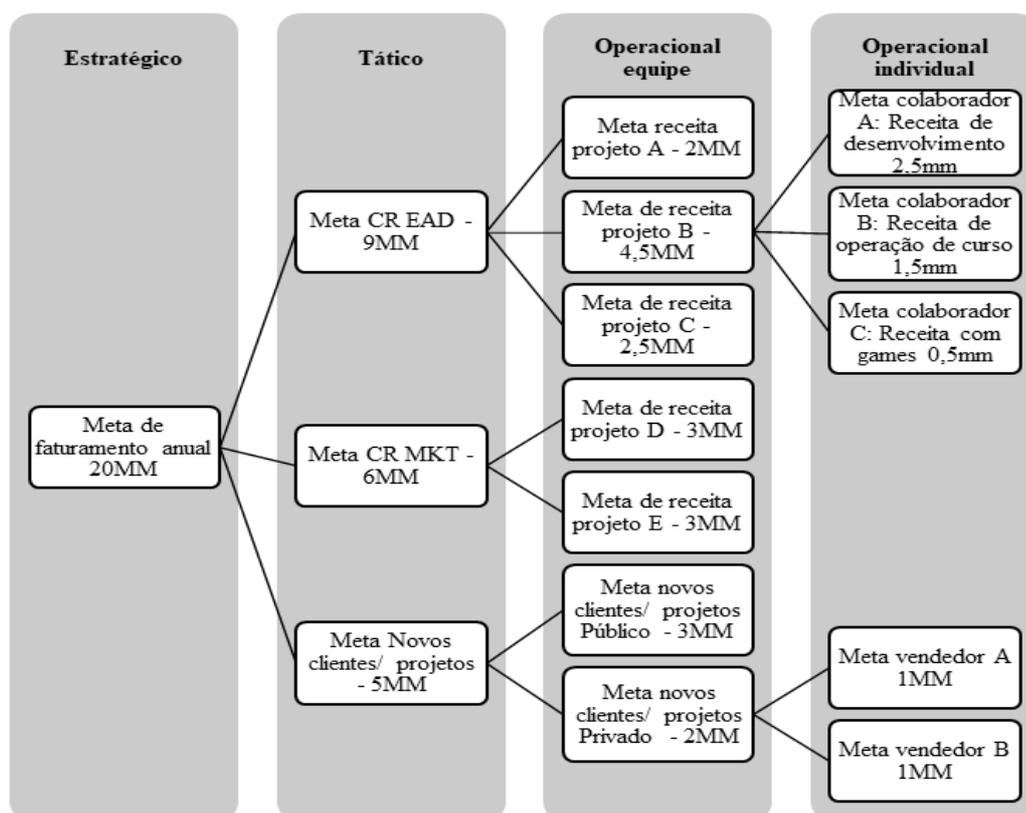


Figura 2. Exemplo do processo de desdobramento de metas da empresa estudada.
 Fonte: dados da empresa.



4.4 Sistema de recompensa

O sistema de recompensas da empresa é atrelado ao nível de cumprimento do contrato de resultados, havendo pesos distintos para cada nível da pirâmide, esses pesos foram avaliados pela equipe de gestão estratégica de pessoas e aprovados pela diretoria. Assim, cada colaborador tem metas individuais (*egocêntrica*), metas de equipe (*groupcentric*) e metas da empresa.

As metas são a forma de quantificação dos indicadores de desempenho utilizados pela organização nos contratos de resultados. Essas metas contemplam indicadores financeiros e não financeiros.

Para os colaboradores da operação, as metas individuais têm peso maior do que as de equipe e empresa, isso porque sua maior influência e contribuição está no atendimento de suas metas específicas.

No nível tático, o peso maior está nas metas de equipe. É responsabilidade dos gerentes o acompanhamento e incentivo à equipe para cumprir as metas individuais, sendo que se essas forem cumpridas, as da equipe também serão. É neste contexto sua maior contribuição.

No nível estratégico, o maior peso está nas metas da empresa, visto que a responsabilidade dos diretores é o atendimento dos objetivos estratégicos da organização. A Figura 3 apresenta os pesos das metas para cada nível.

Estratégico	Tático	Operacional
Metas da empresa: 70%	Meta da empresa: 10%	Metas da empresa: 10%
Metas da equipe: 20%	Metas da equipe: 70%	Metas da equipe: 20%
Metas individuais: 10%	Metas individuais: 20%	Metas individuais: 70%

Figura 3. Peso das metas para cada nível.

Fonte: dados da empresa.

Como prêmio pelo atendimento do contrato de resultados, a empresa oferece um bônus financeiro anual, baseado na remuneração do colaborador. O indicador base para pagamento do bônus é o atendimento da meta de lucro líquido da organização. Se alcançada, o benefício é pago. Para isso, é avaliado o contrato de resultados de cada colaborador e o percentual de atendimento geral de suas metas será a base para cálculo do seu bônus. O prêmio está atrelado unicamente ao indicador lucro líquido e não varia se a meta for superada, nos demais indicadores avaliados no contrato de resultados.

Outro benefício concedido com base no contrato de resultados são as horas e recursos para capacitação. A empresa oferece um percentual do salário para treinamento e desenvolvimento, onde o colaborador pode escolher o tipo de capacitação como cursos e congressos ou qualquer outro meio de desenvolvimento dentro de sua área de atuação. Neste quesito não há necessidade de atendimento de nenhuma meta organizacional, mas o valor destinado também está atrelado ao contrato de resultados. A Tabela 3 apresenta um modelo do contrato de resultados de um colaborador.

Tabela 3. Contrato de resultados de um colaborador do CR EAD.

Perspectiva	Resultado Estratégico	Resultado acordado	Indicador de desempenho	Meta	Categoria	Avaliação			
						NA	A	Peso	% atend.
Financeira	Aumentar faturamento	Manter as receitas recorrentes	Receita área CR Educação.	9MM	Empresa	X		5,0%	0,0%
			Receita dos projetos em que atuo.	4,5M M	Equipe		X	6,7%	6,7%
	Otimizar recursos	Reduzir custo dos serviços prestados	Executar as atividades do projeto atendendo o orçado.	<100 %	Individual		X	23,3%	23,3%
Clientes	Aumentar geração de demanda	Executar o projeto com qualidade percebida pelo cliente	Percentual Pesquisa de satisfação do cliente externo.	≥ 90	Empresa		X	5,0%	5,0%
			Manter a satisfação dos alunos.	≥ 95	Equipe	X		6,7%	0,0%
Processos internos	Aumentar a eficiência operacional	Reduzir retrabalho	Sistematizar o registro das ações estratégicas realizadas pela equipe.	100%	Individual	X		23,3%	0,0%
		Ampliar a utilização de tecnologias disponíveis de suporte e apoio	Reduzir tempo de edição de vídeo.	15%	Equipe		X	6,7%	6,7%
Aprendizado	Garantir um alto índice de satisfação no trabalho	Promover capacitações internas	Compartilhar com a equipe conhecimentos adquiridos com a verba de desenvolvimento.	31/dez	Individual		X	23,3%	23,3%
TOTAL								100%	65%

Legenda: NA: Não atende; A: atende.

Fonte: dados da empresa.

O colaborador avaliado atendeu 65% do seu contrato de resultado. Neste contexto, o mesmo receberia 65% do valor total que poderia ser o seu bônus e recursos para capacitação.

A Tabela 3 apresenta algumas metas de um colaborador. Todos os indicadores estão diretamente relacionados aos objetivos estratégicos e todos os colaboradores têm metas nas quatro perspectivas do BSC.

O contrato de resultados é pactuado entre colaborador e superior imediato, havendo um termo de aceite e, a partir do qual as metas têm validade para o período de um ano. Cabe ao gestor acompanhar o andamento das metas estabelecidas e efetuar *feedbacks* constantes.

4.5 Análise e discussão dos resultados

Bouillon et al. (2006), em estudo sobre a importância da congruência de metas nos sistemas de controle gerencial, apresentam que os gestores nem sempre são motivados por interesses individuais, e a congruência pode ocorrer a partir do momento que os gestores aceitam a estratégia da empresa, mesmo sem incentivos financeiros. Na empresa estudada, observou-se que as ferramentas de contabilidade gerencial, alinhadas, contribuem para a



congruência dos objetivos estratégicos, uma vez que os objetivos gerais da organização são alinhados às metas e expectativas individuais dos colaboradores.

Yamoah (2014) argumenta que um dos problemas na gestão de uma organização é integrar os objetivos individuais e organizacionais e que, inevitavelmente, há conflitos entre as necessidades dos funcionários e a demanda das organizações, devendo, todos os sub objetivos de uma empresa serem congruentes para alcançar um conjunto central. Na organização em estudo observou-se que a participação ativa dos colaboradores na definição dos objetivos, indicadores de desempenho e metas da empresa contribuiu significativamente para a congruência dos objetivos, isso porque o indivíduo participa da formulação, trazendo para si a responsabilidade de executar aquilo que ajudou a construir.

A partir do momento que os colaboradores vislumbram a possibilidade de atendimento de seus objetivos pessoais por meio de bônus e outros benefícios, buscam o atendimento de suas metas individuais com maior ênfase. Na empresa estudada, isso só ocorreu após algumas tentativas e melhorias do modelo de avaliação de resultados, em que a organização buscou aperfeiçoar seu sistema de medição de desempenho, melhorando o nível de alinhamento das metas da empresa com as individuais.

Como não havia um modelo para a construção das metas individuais para cada indicador de desempenho, ficando a cargo de cada gestor criá-las, observou-se níveis de exigências e criticidade diferentes entre as metas individuais, gerando em alguns momentos o sentimento de injustiça, principalmente na compensação financeira por meritocracia.

Nesse sentido, Cugueró-Escofet, Bertran e Rosanas (2016) concluem que a justiça é avaliada em seus aspectos formais e informais. Mencionam que os colaboradores devem ser avaliados com indicadores que refletem as variáveis sobre as quais eles podem exercer algum controle e, portanto, não são fruto do acaso, do que os outros fazem, ou de condições econômicas gerais. Essas ações refletem no comportamento individual, e provavelmente vão produzir reações que podem afetar positiva ou negativamente a organização no futuro.

Em 2015, a organização alcançou 33% das metas estabelecidas, enquanto no ano de 2016, com o modelo de alinhamento consolidado, atendeu 65% das metas estabelecidas, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4. Percentual de atendimento de metas por perspectiva.

Perspectiva/ ano	2015	2016
Financeira	18%	54%
Clientes	20%	83%
Processos	53%	58%
Aprendizado e crescimento	0%	80%
TOTAL REALIZADO	33%	65%

Fonte: dados da empresa.

Essa melhora de performance não ocorreu exclusivamente em razão da implementação do modelo de alinhamento, mas na calibragem das metas e numa melhor estruturação dos KPI's da organização. No modelo adotado também não é avaliado a superação das metas, o que leva a interpretações ambíguas dos resultados.

Dentro do resultado apresentado para organização em 2016, observa-se aumento significativo no alcance das metas da perspectiva de aprendizado e crescimento, reflexo de ações de desenvolvimento individual e desenvolvimento das lideranças.



Nesse sentido, Biggs, Brough e Barbour (2013) concluem que o alinhamento estratégico é também uma estratégia de gestão de recursos humanos, que pode ser aplicada para melhorar o engajamento dos colaboradores a partir de programas de capacitação de pessoal, programas de desenvolvimento de liderança e *feedback* de desempenho.

A organização avalia cada meta atendida ou não atendida, não levando em consideração a superação de metas. Não há também, a compensação de KPI, onde um KPI superado compense um KPI não atendido. Neste contexto, sugere-se à organização a implementação de um sistema equilibrado de avaliação, considerando as questões apontadas neste estudo com o intuito de diminuir aspectos críticos das avaliações individuais.

Nas entrevistas, quando questionados sobre a influência do alinhamento dos objetivos no desempenho dos colaboradores, houve consenso na organização de que há influência. Percebe-se, nos comentários dos participantes, que há um conhecimento geral sobre a relação existente entre os objetivos estratégicos da organização e as metas individuais. Nesse sentido a metodologia contribui no processo de desenvolvimento das pessoas, mostrando como a soma das contribuições individuais reflete no todo.

5. Conclusões

Para atendimento ao objetivo deste estudo foram realizadas análise documental, observação *in loco* e entrevistas semiestruturadas, verificando a interligação do planejamento estratégico e BSC ao orçamento e às ações rotineiras postas em prática na empresa.

A literatura mostra que a integração do orçamento ao *balanced scorecard* ocorre com um processo de institucionalização das práticas orçamentárias, e o desenvolvimento de uma cultura orçamentária na empresa, mas há dificuldades em integrar a estratégia à operação. O orçamento, sob o enfoque estratégico, pode operacionalizar a estratégia nos níveis tático e operacional e, com acompanhamento contínuo entre o desempenho planejado e o efetivo, ser uma ferramenta de *feedback* à alta gestão para tomar as ações necessárias para corrigir os desvios.

A congruência entre objetivos estratégicos e metas individuais, atrelados à remuneração variável, cria e mantém um sistema de esforço cooperado entre os colaboradores, já que as pessoas se sentem motivadas a agir de forma coordenada com toda a empresa, reduzindo os problemas de agência, pois seus interesses serão mais convergentes com os da organização.

Os resultados do estudo apresentam evidências empíricas de que é possível estruturar um modelo de alinhamento entre estratégia e operação, e existem diversas ferramentas gerenciais que podem contribuir, mas para isso é preciso desenvolver a cultura da meritocracia.

O estudo apresenta limitações. Primeiro, por se tratar de um estudo de caso, aplicado a apenas uma empresa na área de tecnologia, consequentemente os resultados não podem ser generalizados, visto que as evidências empíricas podem trazer muitos detalhes, específicos para a organização. Em segundo lugar, a empresa objeto de estudo tem uma política de benefícios instituída, o que favorece o engajamento dos colaboradores num processo de congruência de objetivos, o que poderia não ocorrer noutras organizações e poderia levar a constatações distintas. Por fim, existem outras ferramentas de contabilidade gerencial que, alinhadas, podem promover a congruência de objetivos organizacionais, além daquelas abordadas neste estudo.

Como sugestões para estudos futuros está a análise ou uso de outras práticas de contabilidade gerencial, que também se propõem a contribuir neste processo de busca da congruência dos objetivos organizacionais em todos os níveis.



Referências

- Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de Controle Gerencial*. (2. Reimpr.) São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH.
- Biggs, A., Brough, P., & Barbour, J. P. (2014). Strategic alignment with organizational priorities and work engagement: A multi-wave analysis. *Journal of Organizational Behavior*, 35(3), 301-317.
- Bouillon, M. L., Ferrier, G. D., Stuebs Jr, M. T., & West, T. D. (2006). The economic benefit of goal congruence and implications for management control systems. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(3), 265-298.
- Brida, M.; & Santos, J. N. (2011) O Alinhamento entre a Estratégia e as Competências Organizacionais: o caso de uma empresa nacional líder do segmento de revestimentos cerâmicos. *Revista de Ciências da Administração*. 13(31).
- Castro, A. (2015). Como alinhar metas individuais aos objetivos estratégicos do negócio. *CIO: Estratégias de negócios e TI para líderes corporativos*. 1(1), pp.1. Recuperado em 17 janeiro, 2017, de <http://cio.com.br/gestao/2015/08/10/como-alinhar-metas-individuais-aos-objetivos-estrategicos-do-negocio/>
- Ching, H. Y. (2006) *Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios*. (2. Reimpr) São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- De Clercq, D., Mohammad Rahman, Z., & Belausteguigoitia, I. (2015). Task conflict and employee creativity: The critical roles of learning orientation and goal congruence. *Human Resource Management*., v. 56, n. 1, p. 93-109, 2017.
- Cugueró-Escofet, N., & Rosanas, J. M. (2012) The just design and use of management control systems as requirements for goal congruence. IESE Business School.
- Cugueró-Ecofest, N.; Bertan, A. F.; & Rosanas, J. M. (2016) Integrating justice and trust management control system: How to generate congruence and long-term fairness coherent with the firm's mission. IESE Business School.
- Ferreira, F. B., & Diehl, C. A. (2012). Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. *Pensar Contábil*, 14(54).
- Ferreira, L. B., Torrecilha, N., & Machado, S. H. S. (2012). A técnica de observação em estudos de administração. *Anais do XXXVI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, RJ*.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.
- Gil, A. C. (2010). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. In *Métodos e técnicas de pesquisa social*. Atlas.



Gottschalg, O., & Zollo, M. (2007). Interest alignment and competitive advantage. *Academy of Management Review*, 32(2), 418-437.

IMA (Institute of Management Accountants). **Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting**. IMA, 2008.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). Kaplan e Norton na prática. 11^a. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier.

Kleingeld, A., van Mierlo, H., & Arends, L. (2011). The effect of goal setting on group performance: a meta-analysis.

Lisiński, M., & Šaruckij, M. (2006). Principles of the application of strategic planning methods. *Journal of Business Economics and Management*, 7(2), 37-43.

Lunenburg, F. C. (2012). Organizational structure: Mintzberg's framework. *International journal of scholarly, academic, intellectual diversity*, 14(1), 1-8.

Lunkes, R. J. (2009) Contribuição a melhoria do processo orçamentário empresarial. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil

MATTAR, F. N. (1999). Pesquisa de marketing. 5^a. Edição. São Paulo. Atlas.

Mintzberg, H. (1980). Structure in 5's: A Synthesis of the Research on Organization Design. *Management science*, 26(3), 322-341.

Nohria, N., Joyce, W., & Roberson, B. (2003). *What really works* (pp. 42-52). Audio-Tech Business Book Summaries.

Ogujiuba, K. K., & Ehigiamusoe, K. (2014). Capital budget implementation in Nigeria: Evidence from the 2012 capital budget.

Tiomatsu Oyadomari, J. C., Valentini Coelho Cesar, A. M. R., Ferreira de Souza, E., & Oliveira, M. A. D. (2009). Influências da remuneração de executivos na congruência de metas. *Revista contemporanea de contabilidade*, 6(12).

Prieto, V. C., Carvalho, M. M. D., & Fischmann, A. A. (2009). Análise comparativa de modelos de alinhamento estratégico. *Produção*, 19(2), 317-331.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, 3, 76-97.



Oliveira, D. P. R. (2014) Planejamento Estratégico: conceito, metodologia e prática. (pp. 15-20). (32. ed.) São Paulo: Atlas.

Valandro, A. A., & Kronmeyer Filho, O. R. (2004). Transformando estratégias empresariais em resultados com balanced scorecard e gerência por projetos. *ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 23.

Wood Jr., T.; & Picarelli Filho, V. (2011) Remuneração estratégica. (3. ed.) São Paulo: Atlas.

Yamoah, E. E. (2014). Relevance of Goal Congruence and its Implications to Managers. *European Journal of Business and Management*, 6(12), 82-83.