



## Avaliação de Desempenho e Contabilidade Gerencial: Revisão Integrativa da Literatura para Superar as Dificuldades de Aplicação Prática da Avaliação de Desempenho na Gestão Organizacional

### *Performance Measurement and Management Accounting: an Integrative Review of the Literature to Overcome the Difficulties of Practical Application of Performance Evaluation in Organizational Management*

Sandra Mara Iesbik Valmorbida<sup>1</sup>, Sandra Rolim Ensslin<sup>2</sup> e Leonardo Ensslin<sup>3</sup>

#### RESUMO

Esta pesquisa realizou uma revisão integrativa da literatura sobre avaliação de desempenho (AD), de modo a evidenciar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para superar as dificuldades de utilização das informações geradas pela AD na gestão organizacional. Trata-se de revisão integrativa da literatura, com análise de 32 artigos, relevantes e com reconhecimento científico, selecionados por meio do *ProKnow-C*. Foram construídas taxonomias de interseção entre os elementos do Sistema de Avaliação de Desempenho com o conceito norteador desta pesquisa, que indica a função essencial da AD como sendo o aprendizado organizacional. Ainda, apontaram-se as dificuldades na consecução de atividades da avaliação de desempenho que contribuem para a não apropriação das informações geradas pela AD na gestão organizacional. Entre as dificuldades apontadas, nota-se que as atividades estão concentradas na etapa de pensar e estruturar o sistema de avaliação. O acesso do contador gerencial pode facilitar a concepção e a operacionalização da AD. Por fim, apresenta-se a agenda de pesquisa que direciona meios para envolver-se com a AD e trazer a gestão de volta à Contabilidade Gerencial.

**Palavras-chave:** Avaliação de desempenho; Contabilidade gerencial; Gestão do desempenho organizacional; Revisão integrativa.

#### ABSTRACT

*This paper carried out an integrative review of the literature on Performance Management (PM), in order to highlight how Management Accounting can contribute to overcome the difficulties of using information generated by AD in organizational management. It is an*

<sup>1</sup> Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Santa Catarina, Brasil.

E-mail: smiesbik@gmail.com  <http://orcid.org/0000-0001-6607-7957>

<sup>2</sup> Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Santa Catarina, Brasil.

E-mail: senssln@gmail.com  <http://orcid.org/0000-0001-7420-8507>

<sup>3</sup> Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Santa Catarina, Brasil.

E-mail: leonardoenssln@gmail.com  <http://orcid.org/0000-0001-7963-4679>

*integrative review of the literature, with analysis of 32 papers, relevant and scientifically recognized, selected through ProKnow-C. Intersection taxonomies were constructed between the elements of the performance evaluation system and the guiding concept of this research, which indicate the essential function of Performance Management as being Organizational Learning. Also, we pointed out the difficulties in achieving performance evaluation activities that contribute to the non-appropriation of the information generated by PM in organizational management. Among the difficulties observed and which stand out are the activities in the phase when the evaluation system is thought and structured. The managerial accountant's access can facilitate PM design and operationalization. Finally, a research agenda is presented that directs the channels to get involved with performance management and return management to managerial accounting.*

**Keywords:** *Performance management; Management accounting; Organizational performance management; Integrative review.*

## 1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho (AD) é fundamental para a gestão adequada de qualquer organização (Melnik, Bititci, Platts, Tobias, & Andersen, 2014; Broadbent & Laughlin, 2009; Folan & Browne, 2005). Visando facilitar a implementação da estratégia e melhorar o desempenho organizacional, os sistemas de avaliação (mensuração e gestão) de desempenho têm sido frequentemente recomendados às organizações que estão sob pressão para dar transparência de suas ações, pelo poder de auxiliar na demonstração de seu valor para os acionistas e outras partes interessadas (Melnik *et al.* 2014; Franco-Santos, Lucianetti, & Bourne, 2012).

Na expectativa da resolução dos problemas organizacionais e para aproveitar as vantagens da avaliação para a gestão do desempenho, as organizações têm investido volumes consideráveis de recursos (físicos, humanos e financeiros) na implantação de sistemas que se dediquem à mensuração e à demonstração dos resultados de suas atividades (Micheli & Mari, 2014), tendo em vista que os resultados da AD influenciam as ações das pessoas envolvidas, as capacidades organizacionais e o desempenho (Franco-Santos *et al.*, 2012). A adoção dos sistemas de AD tem aumentado, consideravelmente, nas últimas duas décadas (Franco-Santos *et al.*, 2012) devido à busca por soluções para os desafios conceituais e as práticas que as organizações enfrentam num mundo dinâmico e em constantes mudanças (Choong, 2014b; Bititci, Turner, & Begemann, 2000) e por formas de demonstrar o atingimento das estratégias estabelecidas.

O atingimento das estratégias planejadas pelas organizações está consolidado na literatura como função da AD (Franco-Santos *et al.*, 2007; Bititci *et al.*, 2000; Neely, Gregory, & Platts, 1995). Percebe-se que a literatura sobre o assunto tem recebido bastante atenção desde os anos 1980 (Carneiro-da-Cunha, Hourneaux Jr., & Corrêa, 2016; Choong, 2014b; Neely *et al.*, 1995), chegando a ser chamada por Neely (1999, p. 207) de “revolução da Avaliação de Desempenho” (Bititci *et al.*, 2012; Bourne *et al.*, 2000), após o autor ter encontrado mais de 3.600 artigos publicados entre 1994 e 1996.

O grande número de artigos a respeito do tema confirma o interesse da comunidade científica mundial pelo assunto e a necessidade de sistemas de avaliação de desempenho para a gestão das organizações (Choong, 2014a; Folan & Browne, 2005; Neely, 1999). Contudo, argumenta-se que esse interesse não tem contribuído para a evolução do conhecimento sobre

AD. Choong (2014a, p.4.174) afirma que, embora tenha havido grande quantidade de publicações, “o conhecimento sobre AD não evoluiu substancialmente nos últimos 30 anos” (tradução dos autores), haja vista, na maioria das publicações, a preocupação de demonstrar ferramentas específicas e suas aplicações em cenários e organizações diferentes em detrimento de pesquisas que investiguem o atendimento de teorias e requisitos da AD.

Assim, trata-se de um tema maduro na literatura, já que o desejo de se avaliar o desempenho não é novo (Gregory, 1993). No entanto, poucos trabalhos destinam-se a questionar a evolução científica do tema. Embora existam várias revisões de pesquisas publicadas acerca da AD, não se observa síntese da literatura que contribua para a evolução desse conhecimento: (i) Folan & Browne (2005) mencionam haver abundância de informações isoladas, duplicadas e de natureza contraditória; (ii) Choong (2014b) enfatiza não haver consenso sobre os fundamentos da AD entre os trabalhos; (iii) Micheli & Mari (2014) observam a inexistência de evidência conclusiva sobre benefícios e deficiências da introdução de sistemas de AD nas organizações públicas ou privadas; (iv) Franco-Santos *et al.* (2012) mencionam que, embora se concentrando em diferentes níveis de análise dos estudos de AD, não existe consolidação de conhecimentos gerados; (v) Choong (2014a) manifesta-se sobre a existência de lacunas pragmáticas e de pesquisas que precisam ser abordadas; (vi) Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer (2009) examinam diferentes aspectos dos sistemas de AD e sua utilização com uso de perspectivas teóricas diferentes, mas sem análise de possíveis relações e/ou justificativa para tal; e (vii) Choong (2014b) alerta para a escassez de pesquisas sobre o sucesso e o fracasso da implementação de medidas de desempenho.

Reforçando a ideia de ser um tema maduro, argumenta-se que a Contabilidade tenha dado origem à AD (Bititci *et al.*, 2012; Broadbent & Laughlin, 2009; Neely, 2005; Bourne, Mills, Wilcox, Neely, & Platts, 2000; Ghalayini & Noble, 1996; Neely *et al.*, 1995), com a contabilidade por partidas dobradas, no final do século XIII (Bititci *et al.*, 2012). Tradicionalmente, a Contabilidade encarregou-se de avaliar o desempenho com base em aspectos financeiros das organizações, tais como receitas, custos, rentabilidade e retorno sobre investimento (Bititci, Garengo, Dorfler, & Nudurupati, 2012; Broadbent & Laughlin, 2009; Neely, 2005; Bourne *et al.*, 2000; Ghalayini & Noble, 1996). Essa forma de AD foi amplamente utilizada até o final dos anos 1970 e 1980, quando se iniciou o movimento pela mudança devido ao descontentamento com os sistemas de mensuração de desempenho tradicionais (Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999; Ghalayini & Noble, 1996). Esse descontentamento teve por base as críticas aos sistemas tradicionais, como os que estimulavam o imediatismo, não tinham a estratégia da organização como foco, encorajavam a otimização local, incentivavam a minimização da variância entre o desempenho real com o esperado, em vez do foco na melhoria contínua. No entanto, saliente-se que os sistemas contábeis, inicialmente, foram projetados para a geração de relatórios para usuários externos e estavam, indevidamente, sendo utilizados para gerir empresas (Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999).

Embora a Contabilidade Gerencial continuasse exercendo seu papel, seu desenvolvimento, em termos de AD necessária à gestão das empresas, ainda era incipiente (Otley, 2003; Otley, 2001). Com a publicação do livro *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, ampliaram-se as críticas ao sistema de AD baseado na Contabilidade. Na tentativa de superar essas críticas, novas abordagens de AD ganharam popularidade (Bititci *et al.*, 2012). Embaladas pela popularidade do tema, várias ferramentas de AD foram desenvolvidas para incentivar uma visão mais equilibrada e multidimensional das organizações (Bourne *et al.*, 2000). À proporção que as organizações precisavam de medidas mais relevantes, a fim de usá-las para melhorar o desempenho das organizações (Bititci *et al.*, 2012), esses novos

sistemas deram ênfase a medidas não financeiras, contemplando a perspectiva interna e/ou externa e a projeção de desempenho futuro (Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999).

Como as necessidades mudaram e outras abordagens surgiram, profissionais de áreas não contábeis assumiram as funções de mensuração de desempenho e apoio à gestão do desempenho organizacional, mantendo a Contabilidade com a função de fornecimento de relatórios e dados para subsidiar a AD (Choong, 2014a; Bititci *et al.*, 2012; Otley, 2001). As funções e atividades desenvolvidas pela Contabilidade Gerencial passam a negligenciar sua posição ativa para o apoio à gestão organizacional e estagnam-se como geradora de relatórios para que outros analisem, prospectem e tomem as decisões organizacionais. Assim, para resgatar sua função de apoio à gestão organizacional, cabe à Contabilidade envolver-se mais com o planejamento e a implementação de sistemas de AD.

Historicamente, a Contabilidade Gerencial tem a função de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das organizações, produzindo informações operacionais e financeiras, direcionadas pelas necessidades dos indivíduos internos da organização e da orientação das tomadas de decisões operacionais e de investimentos (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2008). Anthony (1979, p. 17) afirma que ela “preocupa-se com a informação contábil útil à administração”. Entende-se que a gestão é feita com base nas informações produzidas pelos gerentes, executivos e outros usuários para tomarem decisões que aperfeiçoam os processos e melhoram o desempenho da organização. Atkinson (2008, p. 37) destaca que a “informação gerencial contábil é também meio pelo qual gestores e colaboradores recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprender com o passado e a melhorarem para o futuro”. Assim, percebe-se alinhamento entre a função da Contabilidade Gerencial e a da AD. Contudo, Otley (2003, p. 255) argumenta que a Contabilidade Gerencial está ‘deixando a desejar’ em relação ao atendimento de sua função, enfatizando que “é preciso colocar a Gestão de volta na Contabilidade Gerencial, e isso só será possível se o contador se envolver novamente com a Avaliação de Desempenho”. Na visão do autor, o aspecto gerencial foi deixado de lado pela Contabilidade. Entretanto, ela deveria resgatar sua função ativa de apoio à mensuração de desempenho necessária para a gestão organizacional.

Pelo motivo de o contador gerencial não se envolver na AD voltada à gestão das organizações, a Contabilidade perdeu espaço para outras áreas de conhecimento e limitou-se a atividades tradicionais que pouco contribuem para subsidiar a decisão de gestores e pouco agregam à gestão prática das organizações. Assim, percebe-se a oportunidade para avançar as perspectivas de atuação dos contadores gerenciais: o envolvimento do contador com a filosofia da mensuração e com as práticas de AD voltadas para a gestão organizacional (Otley, 2003; Otley, 2001).

Desse contexto, emerge a pergunta que norteia esta pesquisa: que meios a literatura aponta para a Contabilidade Gerencial envolver-se mais com a AD e contribuir para superar as dificuldades de aplicação prática da AD na gestão organizacional? Como forma de buscar resposta a essa pergunta, estabeleceu-se este objetivo: realizar uma revisão integrativa de modo a evidenciar como a Contabilidade Gerencial pode envolver-se mais com a AD e contribuir para superar as dificuldades de aplicação prática da AD na gestão organizacional.

Justifica-se a revisão integrativa da literatura na medida em que se faz necessário analisar, criticar e sintetizar a literatura existente de forma global para que novos quadros e perspectivas sobre o tema sejam gerados (Torraco, 2005; Whitemore & Knafel, 2005). Percebeu-se a necessidade de novas revisões da literatura existente, uma vez que, embora os trabalhos publicados reconheçam existir dificuldades de implementação dos sistemas de AD e

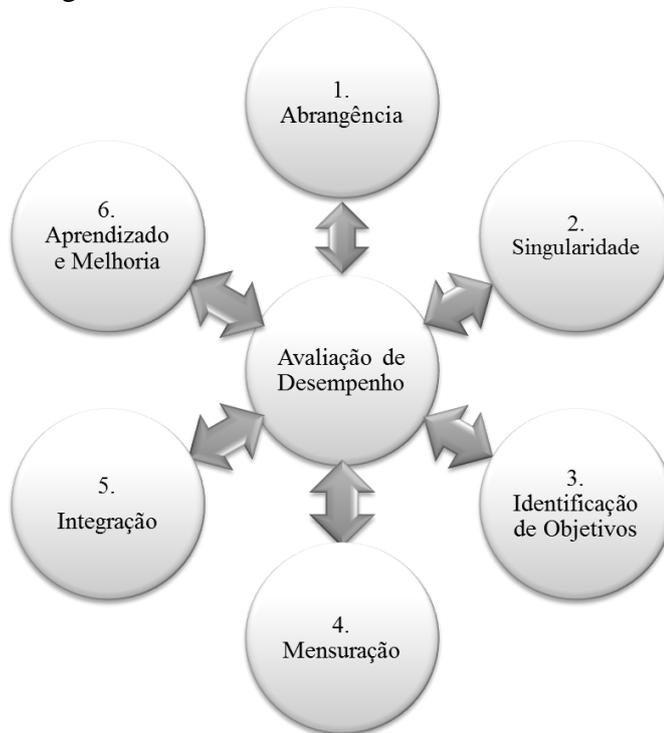
utilização das informações geradas por eles na gestão das organizações, nenhuma pesquisa se preocupou em analisar a literatura levando em conta os aspectos que conduzem à redução das dificuldades encontradas na aplicação prática da AD. Ainda, percebeu-se pertinente essa revisão de literatura à medida que se vislumbra área promissora de atuação que pode ser aproveitada pelos contadores gerenciais, ou seja, por meio do envolvimento com a AD para possibilitar à Contabilidade Gerencial envolver-se mais com a gestão. Assim, há necessidade de mapear/entender quais são as dificuldades da aplicação prática da AD para a gestão organizacional e, ainda, quais as funções nas quais essas dificuldades se concentram, inibindo apropriação dos benefícios da AD que podem ser abordados no contexto contábil para recuperar a função da Contabilidade como precursora da AD.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: após esta seção introdutória, é apresentado, na seção 2, o conceito norteador desta pesquisa; na seção 3, é apresentada a metodologia pertinente à seleção dos materiais para revisão e processo de validação do processo crítico; a revisão integrativa da literatura e a agenda de pesquisa são apresentadas na seção 4; na sequência, apresentam-se as considerações finais e as referências.

## **2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COMO CONCEITO NORTEADOR**

Avaliação de desempenho (AD) é um sistema integrado (1) (Bititci, Garengo, Ates, & Nudurupati, 2015; Canonico, De Nito, Esposito, Martinez, Mercurio, & Iacono, 2015; Melnyk *et al.*, 2014; Micheli & Mari, 2014; Bititci *et al.*, 2012; Brudan, 2010) que envolve atividades de mensuração e gestão de desempenho (1) (Valmorbida & Ensslin, 2016; Bititci *et al.*, 2015; Canonico *et al.*, 2015; Melnyk *et al.*, 2014; Brudan, 2010; Neely, 2005), moldado por sentimentos, valores, crenças e percepções dos indivíduos (2), da organização (2) e dos *stakeholders*(2) (Bititci *et al.*, 2012; Berry *et al.*, 2009), construída para determinado ambiente/contexto (2) (Franco-Santos *et al.*, 2012; Otley, 2001; Ghalayini & Noble, 1996; Gregory, 1993). Por meio da identificação dos objetivos a serem avaliados (3) (Bititci *et al.*, 2015; Canonico *et al.*, 2015; Yadav, Sushil, & Sagar, 2014; Choong, 2014a; Choong, 2014b; Nudurupati, Bititci, Kumar, & Chan, 2011; Brudan, 2010; Berry *et al.*, 2009; Broadbent & Laughlin, 2009; Ferreira & Otley, 2009; Otley, 2003; Bititci *et al.*, 2000; Bourne *et al.*, 2000; Otley, 1999; Neely, 1999; Ghalayini & Noble, 1996; Neely *et al.*, 1995), da construção de indicadores (4) (Choong, 2014b; Franco-Santos *et al.*, 2012; Nudurupati *et al.*, 2011; Broadbent & Laughlin, 2009; Ferreira & Otley, 2009; Franco-Santos *et al.*, 2007; Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999), integração desses indicadores para identificar um valor global de desempenho (5) (Bititci *et al.*, 2015; Canonico *et al.*, 2015; Choong, 2014a; Choong, 2014b; Taticchi, Tonelli, & Cagnazzo, 2010; Brudan, 2010; Ferreira & Otley, 2009; Franco-Santos *et al.*, 2007; Neely, 2005; Otley, 1999; Ghalayini & Noble, 1996; Gregory, 1993) e identificação e comunicação dos pontos fortes e fracos e/ou com desempenho aquém do esperado e tomada de medidas de aperfeiçoamento (6) (Valmorbida & Ensslin, 2016; Bititci *et al.*, 2015; Choong, 2014a; Franco-Santos *et al.*, 2012; Taticchi, Tonelli, & Cagnazzo, 2010; Franco-Santos *et al.*, 2007; Folan & Browne, 2005; Otley, 2001; Bititci, Turner, & Begemann, 2000; Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999; Otley, 1999; Ghalayini & Noble, 1996; Neely, Gregory, & Platts, 1995; Gregory, 1993), para promover melhoria da gestão (6), prestando informações para apoio à decisão (6) (Carneiro-da-Cunha, Hourneaux Jr., & Corrêa, 2016; Choong, 2014a; Brudan, 2010; Franco-Santos *et al.*, 2007; Franco-Santos *et al.*, 2012), possibilitando, assim, a aprendizagem organizacional (6) (Valmorbida & Ensslin, 2016; Bititci *et al.*, 2015; Canonico *et al.*, 2015; Micheli & Mari, 2014; Bititci *et al.*, 2012; Franco-Santos *et al.*, 2012; Brudan, 2010; Ferreira & Otley, 2009; Neely, Gregory, & Platts, 1995).

Tal conceito é formado por seis propriedades, sinalizadas pela numeração entre parênteses ao longo do conceito, intituladas abrangência (1), singularidade (2), identificação de objetivos (3), mensuração (4), integração (5) e aprendizado e melhoria (6) (Valmorbida *et al.*, 2014), conforme a Figura 1, a seguir.



**Figura 1.** Propriedades do Conceito Norteador de Avaliação de Desempenho

O conceito acima pressupõe uma noção de sistema integrado de avaliação de desempenho, que compreende as etapas de mensuração e a gestão do desempenho. Essas etapas abrangem atividades que devem ser perseguidas, a saber.

O sistema de mensuração de desempenho abrange o processo para estabelecimento de objetivos e metas, desenvolvimento do conjunto de métricas, coleta, análise e interpretação dos dados de desempenho.

O sistema de gestão de desempenho engloba o processo de identificar, sinalizar e avaliar as diferenças entre os resultados reais e desejados, compreender se e por que as irregularidades tenham ocorrido, e, quando necessário, introduzir ações corretivas destinadas a colmatar as lacunas significativas de desempenho e monitoramento contínuo das ações (Melnik *et al.*, 2014, p.175, grifos dos autores).

Esse conjunto de etapas deve ser desenvolvido a fim de atingir todas as vantagens da AD para a prática da gestão organizacional, por possibilitar aprendizado e melhoria na gestão.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Processo para seleção dos artigos para a revisão integrativa

A seleção dos artigos, analisados na revisão integrativa, foi feita seguindo orientação do processo para construção do conhecimento sobre um tema, denominado de *Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)* (Lacerda, Ensslin, & Ensslin, 2012). Justifica-se a utilização do *Proknow-C* pelo fato de que ele apresenta um processo estruturado construtivista para construir, no pesquisador, o conhecimento necessário para iniciar uma

pesquisa, orientado à seleção de artigos para a formação de um portfólio bibliográfico (PB) representativo de determinado tema, e sobre esse PB e suas referências fazer análise crítica da literatura. Também, é uma ferramenta já testada e com várias publicações recentes (Lacerda, Ensslin, & Ensslin, 2012; Valmorbida *et al.*, 2014; Ensslin *et al.*, 2015; Valmorbida & Ensslin, 2016; Valmorbida & Ensslin, 2017; Thiel, Ensslin, & Ensslin, 2017), o que lhe confere validade científica.

O *ProKnow-C* é operacionalizado em quatro etapas. Para este trabalho, apenas a primeira etapa foi observada, já que orienta a seleção de um portfólio bibliográfico (PB), formado por artigos relevantes e com reconhecimento científico do tema em análise.

A seleção do PB foi feita em três subetapas: (i) formação do banco de artigos bruto, (ii) filtragens do banco de artigos e (iii) teste de representatividade dos artigos primários do PB (Valmorbida & Ensslin, 2017; Thiel, Ensslin, & Ensslin, 2017). Como o tema central deste trabalho é a Avaliação de Desempenho (AD), a Figura 2 detalha os procedimentos e as escolhas realizadas para a composição do PB, formado por 32 artigos, identificados nas referências [PB].

Formação do Banco de Artigos Bruto			Filtragens do banco de artigos				Representatividade
Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5	Fase 6	Fase 7	Fase 8
Identificação das Bases de Dados	Definição das Palavras-Chave	Busca de Artigos nas Bases de Dados	Filtragem quanto ao alinhamento do título	Filtragem quanto ao reconhecimento científico	Filtragem quanto ao alinhamento pela leitura do resumo	Filtragem quanto ao alinhamento pela leitura integral do artigo	Análise das Referências dos Artigos do PB
<b>7 bases</b>	<b>6 termos</b>	<b>30.876 referências</b>	<b>Mantidos 171 artigos</b>	<b>79 artigos</b>	<b>39 artigos</b>	<b>30 artigos</b>	<b>32 artigos</b>
Web of Science; Scopus; EBSCO Host; ASSIA-Proquest; Science Direct; JSTOR; e, SPELL	performance measurement; performance assessment; performance evaluation; performance appraisal; performance management; e, management	Total encontrado: 30.876 referências; Não-duplicados e Somente Artigos de Periódicos: 25.161 artigos	Critério para manter/descartar artigos: foram mantidos todos os trabalhos em que o título indicava tratar de: revisão da literatura; resgate histórico; revisão sobre teorias e metodologias; framework conceitual; revisão sistemática da literatura e/ou análise de estado da arte sobre avaliação de desempenho. Mantidos: 171 artigos Descartados: 24.990 artigos.	Consulta nº. de citações dos 171 artigos no Google Scholar (24/01/2017) = 23.121 citações; a) Reconhecimento Científico comprovado (108 citações ou +): 46; Recentes: 29 Antigos: 96 de autores: 4. Descartados 92 artigos.	Leitura do resumo dos 79 artigos; 39 artigos realizaram revisão de literatura sobre AD sem aplicação a contexto específico/estudo de caso.	Disponibilidade gratuita do artigo completo: 2 não disponíveis; Leitura dos 39 artigos: 30 artigos foram considerados alinhados - Artigos do Portfólio Bibliográfico (PB)	O mesmo procedimento foi realizado nas referências dos 30 artigos do PB. Incorporação de 2 artigos. Artigos do Portfólio Bibliográfico (PB) = 32 artigos

**Figura 2.** Resumo da Seleção do Portfólio Bibliográfico sobre Avaliação de Desempenho.

A seleção do PB segue a perspectiva construtivista e as delimitações do pesquisador. Assim, não se trata de um procedimento automático ou mecânico utilizado por outros artigos. O *ProKnow-C* orienta a análise e a interpretação do conteúdo (artigos encontrados), buscando alinhamento ao propósito do pesquisador. Por isso, é necessário esclarecer que a Fase 4 foi feita pela leitura do título, pois se entende que o título é um indicativo da representação adequada do conteúdo do artigo em questão. Na Fase 5, o critério para estabelecer a relevância e o reconhecimento científico, nesta pesquisa, foi estabelecido pelo número de citações do artigo considerado, alinhado pela leitura do artigo no *Google Acadêmico*, sendo esse mais relevante quanto mais citado.

Na etapa do Teste de Representatividade, Fase 8, analisam-se as referências dos artigos que já estavam selecionados no PB, buscando-se identificar trabalhos citados que estivessem alinhados. O processo realizado é o mesmo com os artigos que vieram na busca inicial: leitura de título, citações, resumo e leitura completa, não se limitando às bases de dados. Também, visa garantir que, se houve alguma exclusão desatenta nas etapas anteriores, essa pudesse ser corrigida.

Nesta pesquisa, observou-se que os dois artigos incorporados estavam em bases de dados diferentes das bases iniciais consultadas, a saber, *Emerald*; assim, não estavam na busca inicial realizada. Os 32 artigos analisados estão sinalizados na seção de referências com a marcação [PB] ao final da referência do artigo.

### **3.2 Procedimentos para validação do processo crítico**

A revisão integrativa da literatura (Torraco, 2005; Whitemore & Knafl, 2005) é uma forma distinta de pesquisa teórica que gera novos conhecimentos sobre um tema, análise e reflexão integrada/holística para que novos quadros e novas perspectivas sobre o tema sejam gerados. Trata-se de uma forma de revisitar e criticar a literatura existente, com ‘lentes novas’, de modo a reconstruir, conceitualmente, o tema, para sua compreensão mais clara e para avaliar como o assunto pode ser interpretado e representado na literatura. Requer que o pesquisador adote ou uma teoria orientadora, ou um conjunto de modelos concorrentes, ou um ponto de vista sobre o tema. Com base nessa adoção, o pesquisador cria/desenvolve entendimentos acerca do tema por meio de síntese. Essa pode ser apresentada/disseminada na forma de agenda de pesquisa, de taxonomias, de modelos alternativos ou, ainda, de metateoria. Na presente pesquisa, serão adotadas as estratégias de taxonomia (Figuras 4 e 5, mais adiante) e a agenda de pesquisa (Figura 6, *idem*).

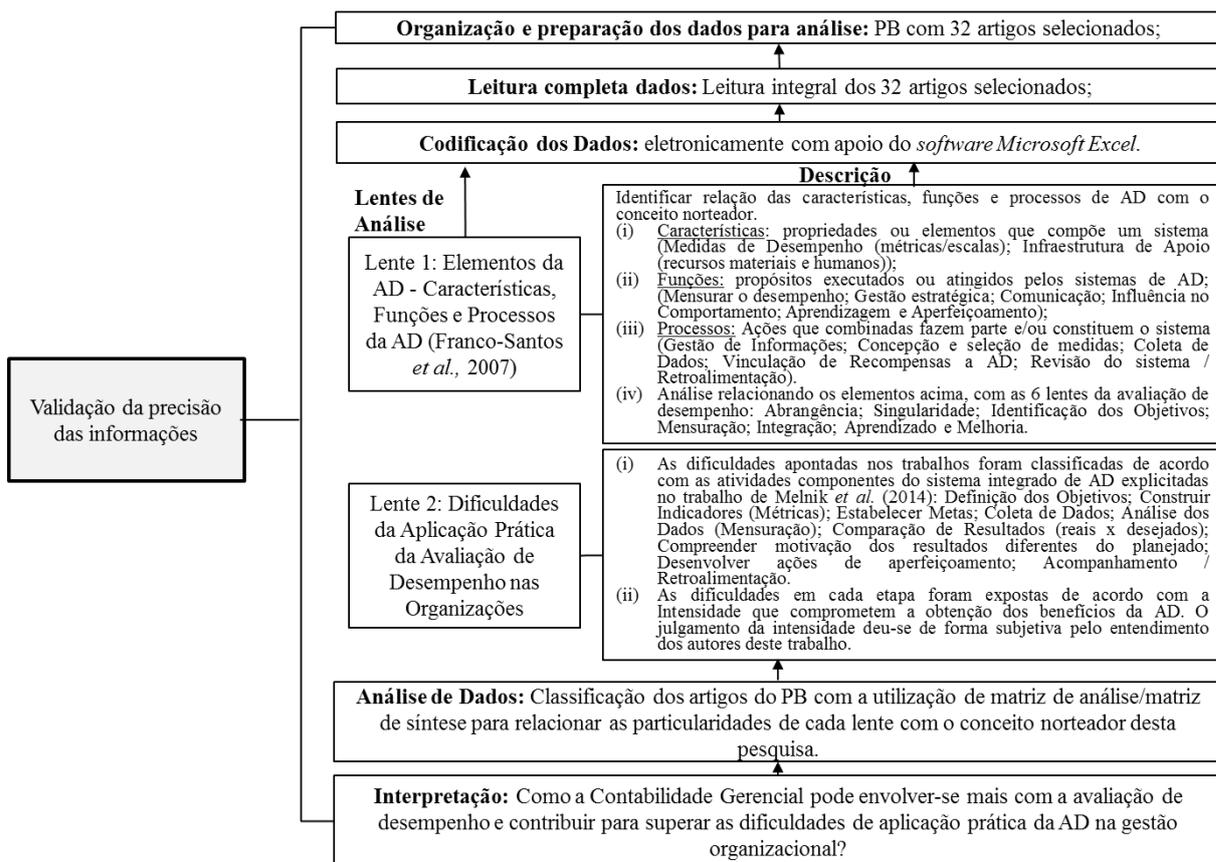
Orientações adicionais sobre a revisão integrativa podem ser obtidas nos trabalhos de Torraco (2005), Whitemore & Knafl (2005), Souza, Silva & Carvalho (2010) e Botelho, Cunha & Macedo (2011), que serviram de guia para esta pesquisa.

No contexto da revisão integrativa, é necessário indicar as ‘lentes’ que informarão a análise crítica da literatura, demonstradas na Figura 3.

O trabalho de Franco-Santos *et al.* (2007) apresenta os elementos (em termos de características, funções e processos) de “consenso”, na literatura analisada, sobre os sistemas de AD. Pretende-se relacionar esses elementos com as propriedades constituintes do conceito norteador de AD, que representa a afiliação teórica desses pesquisadores (Lente 1). Será construída a taxonomia para apresentar a interseção entre o conceito e os elementos.

Será inserida a análise das dificuldades de aplicação na prática organizacional da AD (Lente 2), tendo em vista que a literatura aponta que há várias dificuldades na adoção plena da AD, e ainda há lacunas que precisam ser superadas para a sua aplicação prática na gestão organizacional. Assim, pretende-se relacionar essas dificuldades com as atividades de mensuração e gestão de desempenho. A taxonomia construída servirá para evidenciar as dificuldades encontradas com as respectivas etapas do processo avaliativo.

Após a análise crítica da literatura, sob a perspectiva das duas lentes apresentadas, será construída a agenda de pesquisa para que futuros trabalhos possam suprir as lacunas encontradas na literatura até o presente momento.



**Figura 3.**Validação da precisão das informações em relação à análise crítica feita na revisão integrativa

**Nota.** Adaptada de “Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos”, de J. W. Creswell, 2010, p. 218.

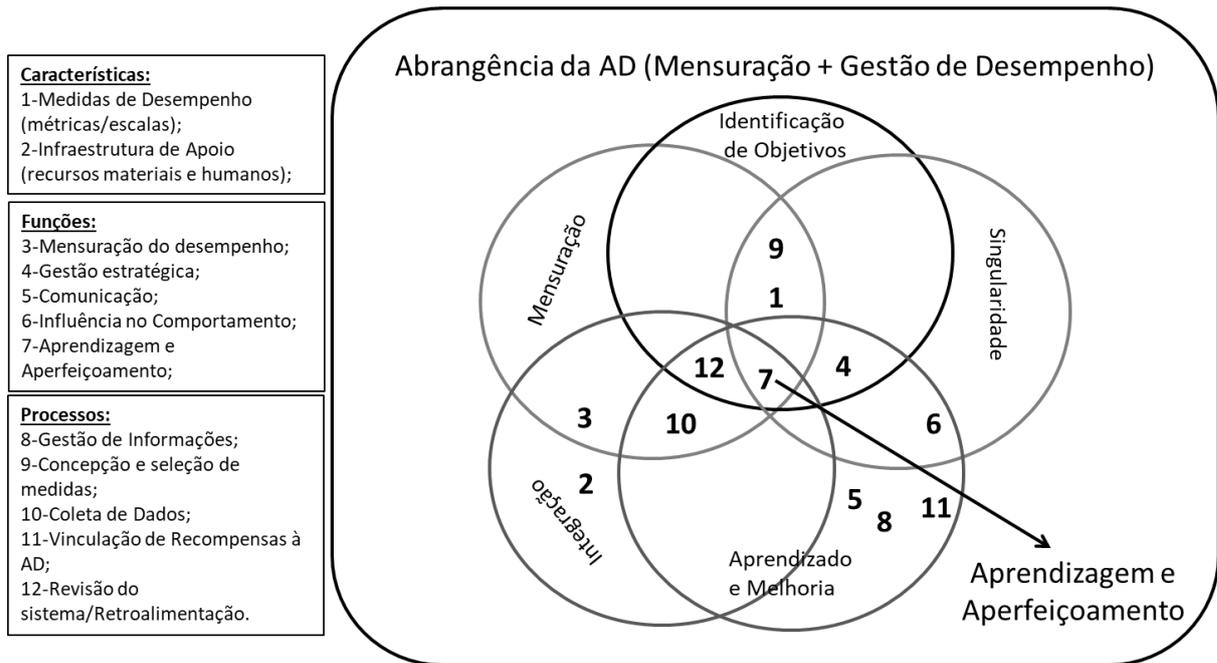
## 4 ESCRREVENDO A REVISÃO INTEGRATIVA

Nesta seção, apresenta-se a análise crítica feita quanto ao posicionamento teórico sobre os elementos (características, funções e processos) da AD e as dificuldades de sua aplicação prática para a gestão organizacional. Com base no ‘olhar’ conjunto da análise crítica, emerge a agenda de pesquisa.

### 4.1 Lente 1 – Elementos da avaliação de desempenho

A primeira Lente tem por finalidade fazer análise conjunta do conceito que orienta esta pesquisa em relação aos elementos que integram um sistema de AD. A síntese dessa análise deu origem à taxonomia apresentada na Figura 4.

Percebe-se que há interseção entre o conceito utilizado nesta pesquisa e as características, as funções e os processos formadores da AD. A literatura teórica analisada converge para identificar que “Aprendizagem/Aperfeiçoamento” é o elemento central da AD como atividade integrada (Otley, 1999; Otley, 2003; Ferreira; Otley, 2009; Brudan, 2010; Canonico *et al.*, 2015).



**Figura 4.** Taxonomia do posicionamento teórico sobre elementos da avaliação de desempenho

Na literatura analisada, 25 artigos (78%) mencionam, como função importante, o aprendizado gerado pela AD, o qual tem importância nas organizações, à medida que a AD busca a identificação dos aspectos a serem melhorados no diagnóstico da situação em que se encontra, na identificação de pontos fortes, que necessitam ser consolidados, e na exposição dos pontos fracos, que precisam ser trabalhados para minimizar suas consequências à gestão.

Entende-se que houve promoção do aprendizado quando a AD serve para identificar desempenho aquém do esperado que permita tomar medidas para o aperfeiçoamento, quando procura ampliar a comunicação dos resultados a todos os envolvidos, para que auxiliem a busca por melhoria contínua, e apoiar a gestão (Neely *et al.*, 1995; Ghalayini & Noble, 1996; Neely, 1999; Otley, 1999; Bititci *et al.*, 2000; Bourne *et al.*, 2000; Otley, 2001; Folan & Browne, 2005; Franco-Santos *et al.*, 2007; Ferreira & Otley, 2009; Taticchi *et al.*, 2010; Bititci *et al.*, 2012; Franco-Santos *et al.*, 2012; Choong, 2014a; Micheli & Mari, 2014).

Ainda, esse aprendizado é materializado na identificação dos objetivos que devem ser perseguidos pela organização garantindo que esteja alinhada à estratégia. A partir de 1980, a literatura aponta que começaram a evidenciar que o alinhamento estratégico é importante ser considerado na AD (Canónico *et al.*, 2015; Yadav *et al.*, 2014; Bititci *et al.*, 2012; Franco-Santos *et al.*, 2012; Nudurupati *et al.*, 2011; Taticchi *et al.*, 2010; Ferreira & Otley, 2009; Berry *et al.*, 2009; Folan & Browne, 2005; Neely, 2005; Otley, 2001; Bourne *et al.*, 2000; Neely, 1999; Ghalayini & Noble, 1996; Neely *et al.*, 1995; Gregory, 1993). Embora a literatura científica reconheça a necessidade de alinhamento das medidas de desempenho à estratégia, será que ela é realmente levada em conta no momento da identificação dos objetivos a serem mensurados quando da AD?

O alinhamento estratégico também impacta na singularidade da AD na medida em que se entende que essa deve ser construída *ad hoc* para atender à necessidade informacional de cada organização (Bititci *et al.*, 2015; Micheli & Mari, 2014; Bititci *et al.*, 2012; Franco-Santos *et al.*, 2012; Broadbent & Laughlin, 2009; Franco-Santos *et al.*, 2007). Logo, dificilmente as

necessidades informacionais de organizações com tamanhos, culturas e visões diferentes serão as mesmas.

Entende-se por singular a AD considerada um fenômeno social, pertencente a um contexto, que deve ser construída especificamente para determinado ambiente, tendo em vista que é moldada por sentimentos, valores, crenças e percepções dos indivíduos, da organização e dos *stakeholders* que influenciam na seleção de métricas para AD. Assim, só é legítima para esse contexto (Gregory, 1993; Ghalayini & Noble, 1996; Otley, 2001; Berry *et al.*, 2009; Bititci *et al.*, 2012; Franco-Santos *et al.*, 2012), e, portanto, essas métricas devem ser consideradas no processo avaliativo para dar conta do alinhamento estratégico.

Ao buscar o alinhamento estratégico, atender à necessidade informacional da organização e ter em conta os valores dos envolvidos no processo, necessariamente, implica/impacta a identificação do que é importante ser mensurado e da forma como se dará essa mensuração. Os 31 artigos (97%) analisados mencionam a concepção de medidas como função e processo da AD. Essa etapa, também, é um processo reflexivo em que cada organização estabelece/identifica forma própria, legítima, para avaliar seu desempenho. À medida que se concentram esforços da organização para a geração de informação que se entende útil às tomadas de decisões, não perde tempo com seleção de dados que não serão utilizados pelos gestores.

Considera-se que identificar “o que, como e por que medir” é atividade reflexiva dos gestores e dos demais envolvidos na organização. Essas reflexões devem ser feitas continuamente para que a AD seja legítima e para que reflita as necessidades organizacionais. Essas reflexões geram aprendizado sobre os reais objetivos perseguidos. Embora seja defendida na literatura teórica, será que, na prática, essa necessidade vem sendo atendida?

Embora a influência do comportamento seja apontada como importante função da AD, isso pouco tem sido defendido na literatura. Apenas 17 artigos (53%) reconhecem que os resultados da AD influenciam nas ações das pessoas envolvidas, nas capacidades organizacionais e no desempenho (Franco-Santos *et al.*, 2012). Contudo, saliente-se que, historicamente, a AD foi concebida como ferramenta para punição de desempenhos indesejados. Assim, questiona-se se realmente não há influência no comportamento dos indivíduos, e entende-se que há influência. Quando os resultados são positivos, incentiva acomodação para manutenção ou, ainda, a sua superação. Quando são resultados negativos, é natural que haja rejeição à sistemática de AD, seja pela identificação de que ela não é adequada ao propósito da organização, seja por não ser legítima para as necessidades, seja, ainda, porque pode impulsionar ações para a melhoria dos aspectos identificados. Assim, confirma-se a influência da AD no comportamento.

Para gerir, é necessário ter um diagnóstico da situação, porém a literatura aponta que apenas o diagnóstico já não é suficiente para isso. Cabe à AD diagnosticar e comunicar os resultados para incentivar o desenvolvimento de ações de melhoria. Apenas 21 artigos (66%) reconhecem a comunicação como função da AD. Assim, questiona-se: como aprender, se não comunicar os resultados?

Ainda, para a AD continuar legítima e importante à organização, há a necessidade de revisão/retroalimentação do sistema completo, ou apenas de medidas individuais. Alguns aspectos são apresentados no trabalho de Bourne *et al.* (2002), bastante citado na literatura (406 citações), como razões de sucesso e fracasso na implementação e retroalimentação da AD das organizações. Essas razões foram apontadas por gestores entrevistados das empresas estudadas que tiveram sucesso ou fracasso na implementação da AD. Entre os aspectos citados como causadores de fracasso, estão: (i) tempo e esforço necessários; (ii) consequências para as

pessoas (punição, rejeição, consequências); (iii) dificuldade no acesso aos dados e aos sistemas; (iv) falta de comprometimento da alta gestão; e (v) percepção de falta de benefícios para continuar (balanceamento de esforço/benefício).

Percebe-se que a retroalimentação/revisão do sistema é um implicador na continuidade de um sistema de AD. Frise-se a importância do tempo, do esforço e do comprometimento dos interessados na gestão, o envolvimento das pessoas para que se sintam parte da construção do sistema avaliativo e para que não reajam negativamente a ele, e isso só acontecerá se houver visão de que os benefícios gerados pela AD superam os esforços despendidos na construção do processo. Como atrair interesse dos gestores para investir esforços em prol da continuidade, em longo prazo, da AD? Na prática, será que os estudos sobre AD efetivamente reconhecem a função do aprendizado, e levam em conta aspectos que contribuem para essa geração de conhecimento?

Como anteriormente discutido, a Contabilidade é considerada precursora da AD. Como tem participado/contribuído com a AD atualmente, e com a utilização das informações e dos conhecimentos gerados para a gestão das organizações? Entre os autores do PB que são vinculados à área de Contabilidade, citam-se David T. Otley (quatro artigos no PB) e Kwee Keong Choong (dois artigos no PB). Enquanto Choong se preocupa em entender a função da Contabilidade como guardião do processo de mensuração do desempenho especialmente desenvolvido para controle, Otley visualiza o caminho de informar a utilização das informações geradas no processo de gestão e tomada de decisão das organizações, facilitando a utilização dessas para a melhoria do desempenho e da aprendizagem.

Em resumo, os autores da Contabilidade que estudam a AD não a reconhecem como um sistema integrado (controlar e aprender). Há quem defenda a função como mensuradora do desempenho, sem preocupação de utilização para a gestão, e há os que a defendem como necessária à gestão, sem se preocupar com a mensuração dos aspectos importantes. Neste estudo, considera-se que esses dois aspectos devem caminhar juntos. A literatura contábil está segregada, mas será que essa segregação é condizente com o que ocorre na prática?

Defende-se, aqui, que os contadores têm vantagens competitivas que lhes possibilitam tornar a AD *ad hoc* e legítima para as organizações, entre as quais podem ser citadas: conhecimento de todas as áreas da organização, facilidade no entendimento das necessidades da organização, e na coleta de dados, acesso aos sistemas organizacionais e acesso aos gestores e *stakeholders*. Assim, a Contabilidade Gerencial pode contribuir nesse processo e voltar a ser protagonista da AD.

## **4.2 Lente 2 – Dificuldade de aplicação prática da avaliação de desempenho para a gestão das organizações**

A análise tem por finalidade identificar as ações pontuais em que se apresentam dificuldades na hora de aplicação prática da AD, que contribuem para a não obtenção dos benefícios que poderiam ser por ela gerados. As dificuldades encontradas foram separadas de acordo com as atividades componentes do sistema integrado de AD, que compreende atividades de mensuração e de gestão do desempenho. A Figura 5 mostra o resultado dessa análise. Nas extremidades, estão as situações encontradas que foram julgadas como de maior poder de limitar o atingimento dos benefícios esperados da AD.

Na Figura 5, as setas evidenciam a intensidade da dificuldade de operacionalizar as atividades da AD, ou seja, quanto mais próximas do círculo externo, maior é o grau de dificuldade que a atividade exerce sobre a não apropriação dos benefícios da AD. Cada setor representa uma das atividades da AD que tem potencial para auxiliar a gestão organizacional.

Percebe-se que as atividades de definição dos objetivos, construção dos indicadores (métricas) e estabelecimento de metas são as que concentram as maiores dificuldades. Coincidentemente, integram a fase inicial de concepção da AD, em que é pensada e estruturada a AD. É a fase mais importante, pois é essa estruturação que dá base às etapas de coleta de dados, mensuração, análise do desempenho e utilização dos dados/informações para a gestão da organização. Assim, percebe-se de suma importância alocar tempo no planejamento dessas atividades.

O alinhamento estratégico é apontado em todas as etapas, por vários motivos: pela dificuldade de estabelecer as prioridades estratégicas, de traduzir essas prioridades em indicadores, de estabelecer metas, de quantificar o atingimento dessas metas, de identificar as consequências do não atingimento dos resultados esperados. As estratégias podem ser vistas como um meio pelo qual uma organização decidiu que seus objetivos podem ser alcançados. A AD é um mecanismo utilizado para explicitar o conjunto de relações meio-fim que a organização desenvolve para implementar sua estratégia (Otley, 1999).

É consenso a dificuldade de estabilizar, mediar e traduzir as necessidades dos *stakeholders*. Historicamente, há assimetria de informações entre as diversas partes interessadas. Será que, na tentativa de reduzir essa assimetria, muitas vezes se recorre à ampliação do número de indicadores a fim de contemplar todos os interesses? Ou, ainda, será que os *stakeholders* são efetivamente considerados? Na prática, eles participam/opinam na construção dos indicadores que são incorporados no sistema/modelo?

A subjetividade na identificação de objetivos e a imprecisão das medidas são apontadas como geradoras de confusão no processo avaliativo. Por isso, deve-se deixar claro o que se espera medir e quais são as escalas, mas é preciso salientar que escolher os indicadores adequados nem sempre é tarefa fácil. A medida adequada, muitas vezes, esbarra na dificuldade de se coletar os dados, ou depende de informação não acessível ou com custo elevado, carecendo de substituição e medição indireta. Contudo, isso não pode ser desculpa para se preferir medidas financeiras ou facilmente quantificáveis, sob pena de não se produzir AD legítima para a organização.

Outros pontos complicadores que carecem de destaque são a mensuração de aspectos operacionais que, muitas vezes, não conduzem ao atingimento dos objetivos estratégicos; a falta de integração entre os sistemas e a duplicação de dados; a falta de preocupação de muitos sistemas de AD com o atendimento da Teoria da Mensuração, que torna o processo sem validade científica e pode gerar informação de desempenho incorreta e dificuldade de entre as medidas apuradas; e a questão de se mensurar o desempenho apenas para formalização/regulamentação, sem a preocupação de gerar informações para a gestão do desempenho, tornando a AD não útil à organização.

Relacionando as atividades integrantes do processo de AD com o conceito norteador desta pesquisa, identificaram-se onde cada atividade se entrelaça com a teoria. Todas elas culminam no sistema integrado que envolve a mensuração e a gestão do desempenho.

A atividade de definição dos objetivos impacta, diretamente, a mensuração e a gestão do desempenho, tanto na identificação dos objetivos, quanto na singularidade do processo de AD. Aqui se encontra o primeiro aspecto que merece ser destacado na atuação do contador gerencial. A definição dos objetivos é um trabalho de reflexão entre os envolvidos, para identificar o que deve ser levado em conta pela AD. Como o contador gerencial está dentro da organização, ele tem acesso aos gestores e tem grande chance de conhecer suas necessidades. Assim, pode ser um facilitador na evidenciação desses aspectos, concedendo singularidade à AD, tornando-a específica para o contexto avaliado.

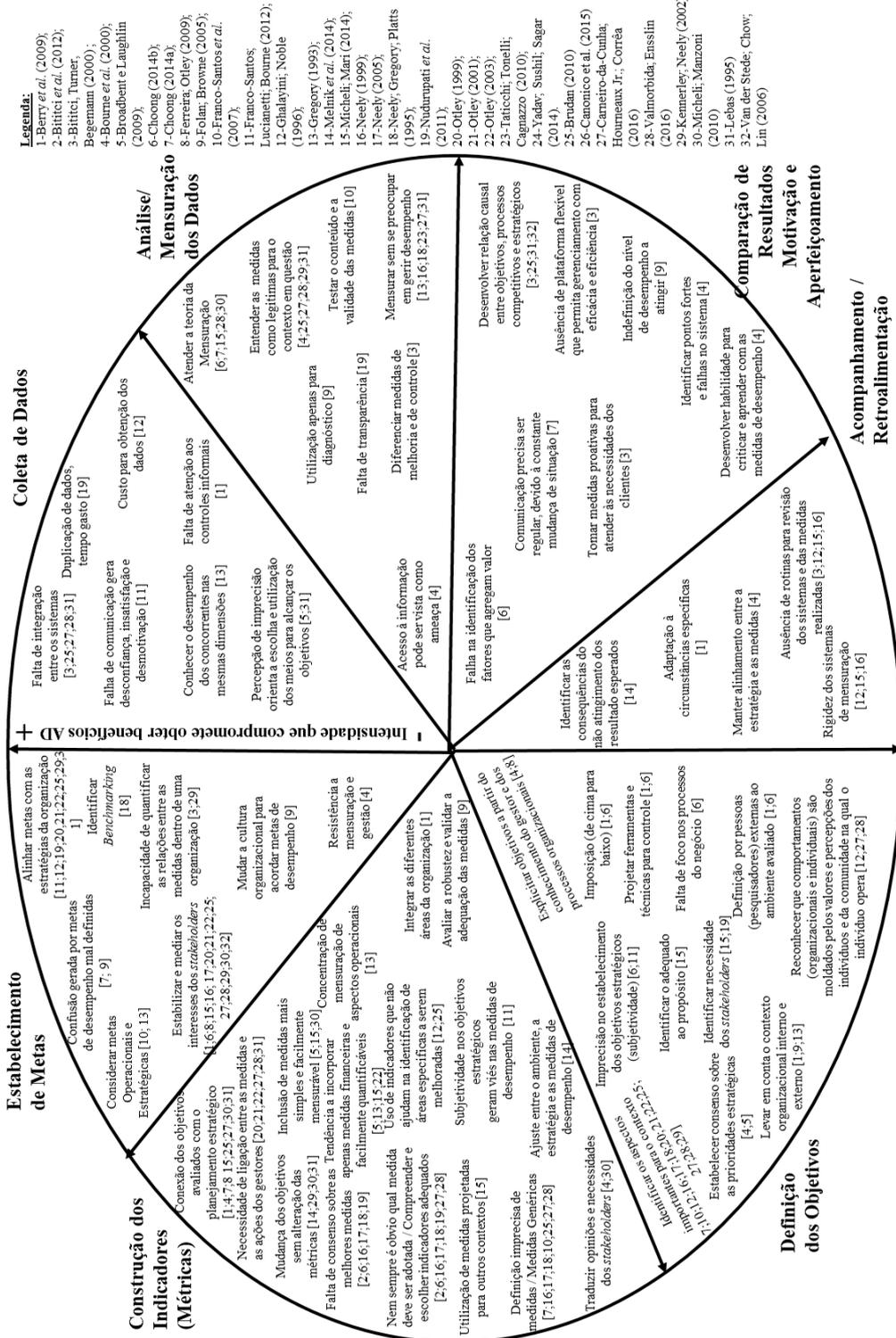


Figura 5. Dificuldades de operacionalizar ações/atividades pontuais da AD.

Na construção dos indicadores (métricas), tem-se, novamente, presente a singularidade do contexto, já que as medidas são construídas para os objetivos identificados, impactando na mensuração e na integração. O contador gerencial pode atuar como facilitador da construção de indicadores, considerando-se os objetivos e os interesses dos *stakeholders*. O acesso aos gestores e aos sistemas organizacionais que o contador gerencial possui pode facilitar a condução desse processo.

Outra etapa que deve ser observada é o estabelecimento de metas que impactam na singularidade, na mensuração e na gestão do desempenho. Mais uma vez, identifica-se que o contador gerencial, por possuir acesso aos gestores e aos sistemas de informação das organizações, pode contribuir com o levantamento de dados históricos e com a projeção de resultados futuros que facilitem o estabelecimento de metas. Cabe lembrar que a projeção de resultados futuros já é tarefa desenvolvida pela Contabilidade Gerencial.

A etapa de coleta de dados é especificamente voltada à mensuração do desempenho. Quando se sabe o que se deseja medir, coletar os dados necessários transforma-se numa atividade rotineira que pode ser desenvolvida pela Contabilidade Gerencial, por meio de acesso e apoio aos sistemas de informação disponíveis na organização.

A análise e a mensuração dos dados do desempenho impactam na mensuração e integração dos aspectos mensurados. Essa etapa envolve questão complexa, que é o atendimento à Teoria da Mensuração, haja vista a impossibilidade de se realizar operações estatísticas sem atender às propriedades das escalas estabelecidas por essa Teoria, e a integração dos aspectos mensurados em um valor global de desempenho. Nessa atividade, há necessidade de o contador gerencial conhecer a Teoria da Mensuração e fornecer o auxílio quanto aos sistemas que facilitam essa atividade.

A comparação de resultados (esperado *versus* realizado) está ligada, diretamente, à mensuração, e nada mais é do que comparar dados já levantados e/ou apresentados nas atividades anteriores. É uma atividade frequentemente realizada pela Contabilidade. Já identificar a motivação das diferenças encontradas e desenvolver ações de aperfeiçoamento é uma atividade reflexiva que busca entender o que aconteceu e onde se deve intervir, estabelecendo planos de ações a serem desenvolvidos para conduzir ao resultado esperado. O acesso aos gestores, às informações, aos processos e sistemas organizacionais favorece o desenvolvimento dessa atividade pelos contadores que pretendam apoiar a gestão das organizações. Como podem os contadores gerenciais aproveitar seu conhecimento para contribuir com a gestão das organizações?

A última etapa remete à identificação do processo de AD completo, de modo a acompanhar a sua utilidade e realizar continuamente retroalimentação do sistema de AD, para favorecer a aprendizagem e a singularidade, o que confere legitimidade a todo o processo avaliativo, pois, com todos esses processos, garante-se que as informações serão utilizadas para a gestão da organização para a qual o sistema de AD foi estruturado/desenvolvido. Esta é uma das funções da Contabilidade Gerencial: proporcionar informações úteis às tomadas de decisão e apoiar a gestão. Qual deve ser o papel da Contabilidade na AD? É apenas mensurar ou envolver-se com a gestão do desempenho?

Gestores citam como causadores de fracasso o tempo e o esforço necessários para desenvolvimento do sistema de AD, o impacto nas pessoas (punição, rejeição, consequências), a falta de comprometimento da alta gestão e a percepção de falta de benefícios para continuar (balanceamento de esforço/benefício) (Bourne *et al.*, 2002). Associando os causadores de fracasso com as dificuldades encontradas, percebe-se que o envolvimento das pessoas em prol

dos benefícios gerados pela AD é fundamental, pois é ele que garante a utilização das informações geradas. Caso não sejam entendidos como importantes, os esforços serão reduzidos ou não investidos. Assim, questiona-se o que pode ser feito para demonstrar que os esforços que serão investidos em favor da AD serão recompensados no futuro.

Percebe-se que as dificuldades enfrentadas estão em todas as atividades componentes do processo de AD, tanto na mensuração, quanto na gestão. A Contabilidade está envolvida na AD como um sistema integrado, ou apenas se limita a uma das etapas? Percebeu-se que, nos trabalhos teóricos analisados, existem duas correntes distintas. Será que as pesquisas empíricas sobre o tema fazem essa distinção?

### **4.3 Agenda de Pesquisa**

Com base na análise conjunta das análises críticas, emerge a agenda de pesquisa, que busca refletir sobre a contribuição a ser dada pela Contabilidade Gerencial para alcançar os benefícios da AD, conforme apresentado na Figura 6.

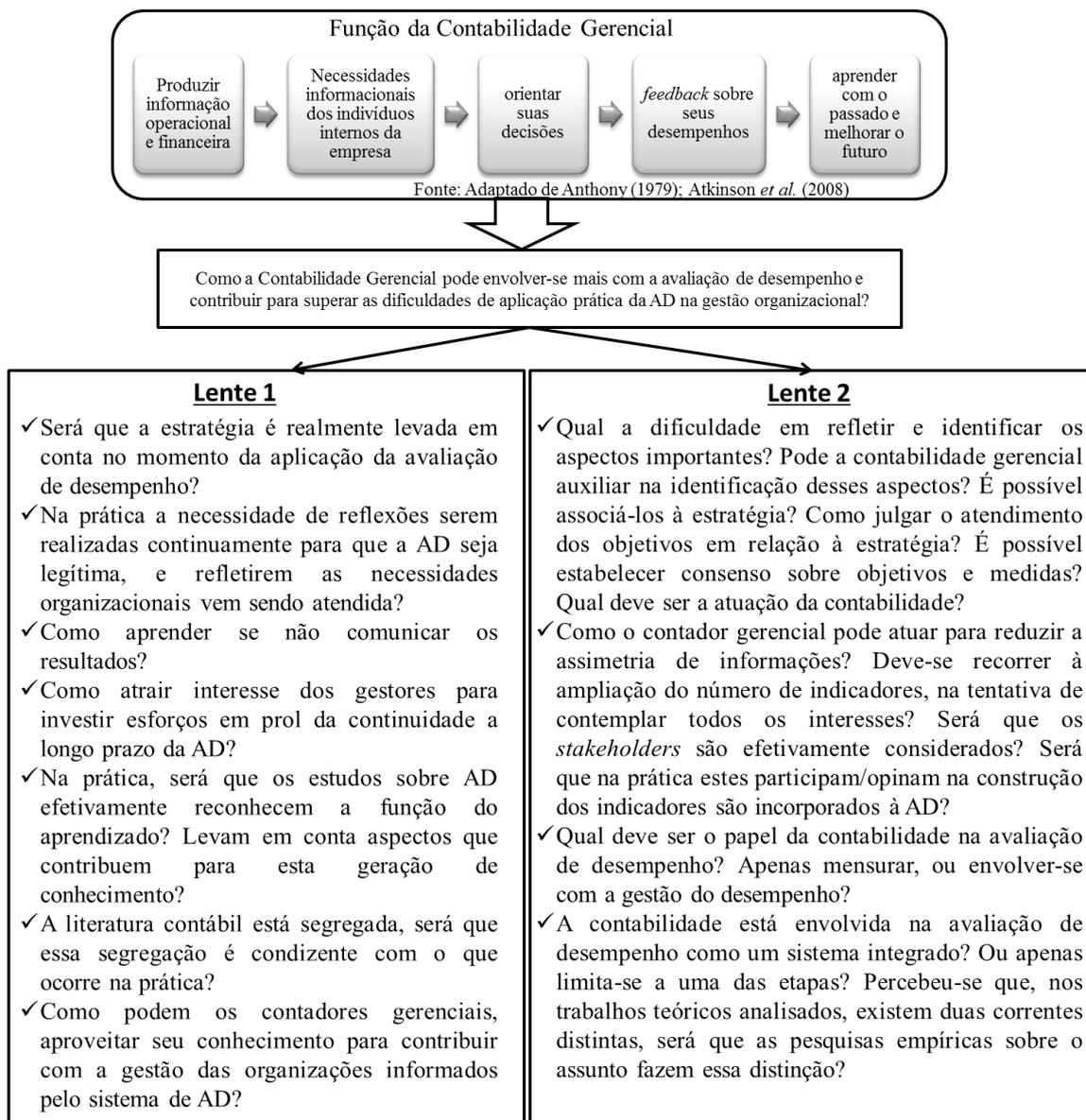
As técnicas de Contabilidade Gerencial precisam ser estudadas como parte de um sistema mais amplo do que apenas o controle organizacional (Otley, 1999), de modo a sair de uma perspectiva econômica e partir para uma perspectiva social, comportamental e gerencial, dentro de um contexto global da organização.

Para auxiliar a atividade de gestão, pode-se citar a existência de dois tipos de sistemas de AD para a geração de aprendizagem, o com ênfase no controle e o com ênfase no aprendizado e na melhoria.

Os sistemas de AD com ênfase no controle são estáticos e são desenvolvidos com vistas a vigiar aspectos do desempenho, estabelecendo formas de mensurar e comparar resultados obtidos com metas pré-estabelecidas, padrões e desvios utilizados para sinalizar a necessidade de medidas corretivas no curto prazo (Neely; Gregory, & Platts, 1995; Otley, 1999; Otley, 2003; Ferreira & Otley, 2009; Brudan, 2010; Canonico *et al.*, 2015). Ignoram, no entanto, que, para cada ação de controle, há um conjunto de reações individuais que procuram otimizar a posição de cada indivíduo no novo contexto criado (Otley, 2003). Concentram-se em prioridades, como volume, padrões e controle por meio da padronização de produtos, especialização de processos de trabalho e utilização de metas, interpretando as organizações como hierarquias que tomam decisões de cima para baixo, usando orçamentos, normas e metas (Brudan, 2010), e os não gestores devem procurar seguir o que fora estabelecido. Embora haja aprendizado, ele é de circuito único e concentrado em quem desenvolve o sistema (Otley, 1999). Busca-se, com esse sistema, mensurar o desempenho a fim de fornecer informações para a tomada de decisão. Esses sistemas, que incluem as práticas de Contabilidade Gerencial tradicionais, não são suscetíveis de fornecer uma base suficiente para a aprendizagem organizacional (Canonico *et al.*, 2015), que requer mais do que mensurar e relatar o desempenho de forma isolada (Brudan, 2010).

Por sua vez, os sistemas de AD com ênfase no aprendizado e na melhoria (aperfeiçoamento) (Otley, 1999; Otley, 2003; Ferreira & Otley, 2009; Brudan, 2010; Canonico *et al.*, 2015) fundamentam-se no pensamento sistêmico, promovendo uma abordagem holística e integrada para a gestão das organizações. Esses sistemas focam nas relações e interações humanas e na aprendizagem. Focam, também, em atividades como a definição do sistema, os objetivos a serem perseguidos e a forma de mensurá-los, a verificação quanto ao alcance do objetivo, além do planejamento para prever a necessidade de ações de aperfeiçoamento antes que consequências adversas sejam observadas. O foco é a integração de todos os componentes do sistema (Ferreira & Otley, 2009; Brudan, 2010; Canonico *et al.*, 2015). Esses sistemas

ênfatizam a utilização das informações para gerir o desempenho, envolvendo todos os interessados no desempenho, e neles ocorre a aprendizagem de circuito duplo (Otley, 1999). Todos os envolvidos são chamados a participar e aprendem juntos, possibilitando melhorar o sistema e reduzindo a probabilidade de erros e mal-entendidos.



**Figura 6.** Agenda de pesquisa sobre Contabilidade Gerencial e AD.

Otley (2001, p.244) afirma que o papel da informação da Contabilidade Gerencial na AD tornou-se foco de muitas pesquisas da área gerencial contábil, inicialmente em torno da área do controle orçamental (vista como um método de apresentação de relatórios sobre o desempenho financeiro de uma organização) e, mais recentemente, alertando para a necessidade de a contabilidade gerencial associar-se aos sistemas com ênfase no aprendizado (Otley, 2001; Choong, 2014a; Melnyk *et al.*, 2014), para suprir as dificuldades de aplicação prática da AD para o efetivo apoio à gestão, ou seja, para alterar o rumo da Contabilidade Gerencial da “mensuração” para a “gestão”.

Ao mudar o foco da mensuração para a gestão, a Contabilidade Gerencial consegue cumprir a sua função como produtora de informação que atenda à necessidade dos interessados na organização, de forma que o conhecimento da situação promova *feedback* tempestivo do desempenho, orientando decisões a serem tomadas, as quais possibilitem não apenas controlar, mas aprender com o passado, para aperfeiçoar o desempenho/a situação futura.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo realizar revisão integrativa da literatura sobre avaliação de desempenho (AD), de modo a evidenciar como a Contabilidade Gerencial pode envolver-se mais e contribuir para superar as dificuldades de utilização das informações geradas pela AD na gestão organizacional. Buscou-se a resposta com a realização da revisão integrativa da literatura de forma estruturada, mediante a análise de 32 artigos selecionados pela sua relevância e pelo reconhecimento científico, utilizando-se o *Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)*.

Após a compilação de informações com o auxílio de duas matrizes de análise, foram apresentadas taxonomias que informam a interseção entre os elementos dos sistemas de AD com o conceito norteador desta pesquisa, que indicam a função essencial da AD como sendo o aprendizado organizacional. Adicionalmente, apontaram-se as dificuldades na consecução de atividades da AD que contribuem para a não apropriação das informações por ela geradas na gestão organizacional, na qual se observou que as atividades de definição dos objetivos, construção dos indicadores (métricas) e estabelecimento de metas são as que concentram as maiores dificuldades.

Visando identificar oportunidades de interação entre a Contabilidade Gerencial e a AD, identificou-se que o acesso do contador gerencial aos gestores e *stakeholders*, aos sistemas e a seus conhecimentos sobre as atividades e o planejamento estratégico organizacional podem contribuir para a concepção e a operacionalização da AD. Por fim, apresenta-se a agenda de pesquisa, que direciona meios para envolver-se com a AD e trazer a gestão de volta à Contabilidade Gerencial.

Por fim, cumpre lembrar que a função da Contabilidade Gerencial é preocupar-se com a informação contábil útil à gestão, identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das organizações, produzindo informações operacionais e financeiras, direcionada pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da organização e da orientação das tomadas de decisões. Logo, para cumprir seu papel, deve envolver-se com a AD, contribuindo para torná-la útil e legítima à organização. A Contabilidade Gerencial promove aprendizado quando avalia o desempenho e apresenta diagnóstico *ad hoc* da situação que permita tomar medidas para aperfeiçoamento, quando se preocupa em ampliar a comunicação dos resultados a todos os envolvidos, para que auxiliem a busca por melhoria contínua. Depreende-se da análise realizada que, se esse papel não for cumprido pela Contabilidade Gerencial, ela não tem razão de existir na organização.

Aponta-se que mais pesquisas são necessárias acerca do assunto, que visem mudar o foco da mensuração contábil para a gestão organizacional, atendendo à necessidade dos interessados na organização, na promoção de *feedback* tempestivo sobre o desempenho, em orientações de decisões a serem tomadas, e focando em aprender com o passado para aperfeiçoar o desempenho futuro. Dessa forma, foi desenvolvida uma agenda de pesquisa que apresenta oportunidades para novos trabalhos para evidenciar onde a Contabilidade pode contribuir para se envolver mais com a gestão organizacional. Acrescenta-se, aqui, a

necessidade de verificação, na prática (trabalhos empíricos ou nas organizações), da aplicabilidade das ideias apresentadas.

Como limitação desta pesquisa, apresenta-se a seleção do portfólio bibliográfico, formado com delimitações/escolhas feitas pelos pesquisadores, isto é, apenas artigos teóricos referentes ao tema e encontrados nas bases de dados selecionadas. O olhar desta pesquisa foi para a gestão dos resultados das atividades da organização por meio de suas práticas operacionais, com vistas ao atingimento das estratégias organizacionais estabelecidas. Portanto, o olhar não cobriu os aspectos sociais e institucionais da organização, o que poderia ser desenvolvido em novas pesquisas, que poderiam complementar a análise aqui realizada com estudos empíricos que abordem o tema.

## REFERÊNCIAS

- Anthony, R.N. (1979). *Accounting, Text and Cases*. Illinois, USA: Homewood-Irwin.
- Atkinson, A.A.; Banker, R.D.; Kaplan, R.S.; Young, S.M. (2008). *Contabilidade Gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *British Accounting Review*, 41(1), 2-20. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>[PB]
- Bititci, U.S., Garengo, P., Dorfler, V. & Nudurupati, S.S. (2012). Performance measurement: challenges for tomorrow\*. *International Journal of Management Reviews*, 14(3), 305-327. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2011.00318.x>[PB]
- Bititci, U.S., Turner, T., & Begemann, C. (2000). Dynamics of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(5-6), 692-704. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570010321676>[PB]
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A., & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(7), 754-771. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570010330739>[PB]
- Bourne, M., Neely, A., Platts, K., & Mills, J. (2002). The success and failure of performance measurement initiatives: Perceptions of participating managers. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(11), 1288-1310. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570210450329>
- Botelho, L. L. R., Cunha, C. C. A., & Macedo, M. (2011). O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais. *Gestão e Sociedade*, 5(11), 121-136. Doi: <https://doi.org/10.21171/ges.v5i11.1220>
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: a conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283-295. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.004>[PB]
- Brudan, A. (2010). Rediscovering performance management: systems, learning and integration. *Measuring Business Excellence*, 14(1), 109-123. Doi: <https://doi.org/10.1108/13683041011027490>[PB]
- Canonico, P., De Nito, E., Esposito, V., Martinez, M., Mercurio, L., & Iacono, M.P. (2015). The boundaries of a performance management system between learning and control. *Measuring Business Excellence*, 19(3), 7-21. Doi: <https://doi.org/10.1108/MBE-04-2015-0021>[PB]
- Carneiro-da-Cunha, J.A., Hourneaux Jr., F., & Corrêa, H.L. (2016). Evolution and chronology of the organisational performance measurement field. *International Journal of Business*

- Performance Management*, 17(2), 223-240. DOI: <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2016.075553>[PB]
- Choong, K.K. (2014a). The fundamentals of performance measurement systems: a systematic approach to theory and a research agenda. *International Journal of Productivity & Performance Management*, 63(7), 879-922. Doi: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-01-2013-0015>[PB]
- Choong, K.K. (2014b). Has this large number of performance measurement publications contributed to its better understanding? A systematic review for research and applications. *International Journal of Production Research*, 52(14), 4174-4197. Doi: <https://doi.org/10.1080/00207543.2013.866285>[PB]
- Creswell, J.W. (2010). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos*. [Magda Lopes, Trad.]. Porto Alegre: Artmed.
- Ensslin, S.R., Ensslin, L., Matos, L.S., Dutra, A., & Ripoll-Feliu, V.M. (2015). Research opportunities in performance measurement in public utilities regulation. *The International Journal of Productivity and Performance Management*, 64(1), 994-1017. Doi: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-05-2014-0067>
- Ferreira, A., & Otley, D.T. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>[PB]
- Folan, P., & Browne, J. (2005). A review of performance measurement: towards performance management. *Computers in Industry*, 56(7), 663-680. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.compind.2005.03.001>[PB]
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., & Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570710763778>[PB]
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79-119. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.001>[PB]
- Ghalayini, A.M., & Noble, J.S. (1996). The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, 16(8), 63-80. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443579610125787>[PB]
- Gregory, M.J. (1993). Integrated performance measurement: a review of current practice and emerging trends. *International Journal of Production Economics*, 30-31, 281-296. Doi: [https://doi.org/10.1016/0925-5273\(93\)90099-7](https://doi.org/10.1016/0925-5273(93)90099-7)[PB]
- Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(11), 1222-1245. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570210450293>[PB]
- Lacerda, R. T. de O., Ensslin, L., Ensslin, S. R. (2012). Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho. *Gestão & Produção [online]*, 19(1), 59-78.
- Lebas, M.J. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, 41(1-3), 23-35. Doi: [https://doi.org/10.1016/0925-5273\(95\)00081-X](https://doi.org/10.1016/0925-5273(95)00081-X)[PB]
- Melnyk, S.A., Bititci, U.S., Platts, K., Tobias, J., & Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future?. *Management Accounting Research*, 25(2), 173-186. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.007>[PB]

- Micheli, P. & Manzoni, J.F. (2010). Strategic performance measurement: Benefits, limitations and paradoxes. *Long Range Planning*, 43(4), 465-476. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2009.12.004>[PB]
- Micheli, P. & Mari, L. (2014). The theory and practice of performance measurement. *Management Accounting Research*, 25(2), 147-156. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.005>[PB]
- Neely, A. (1999). The performance measurement revolution: why now and what next?. *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205-228. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443579910247437>[PB]
- Neely, A. (2005). The evolution of performance measurement research - developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1264-1277. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443570510633648>[PB]
- Neely, A., Gregory, M.J. & Platts, K. (1995). Performance measurement system design - a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116. Doi: <https://doi.org/10.1108/01443579510083622>[PB]
- Nudurupati, S.S., Bititci, U.S., Kumar, V., & Chan, F.T.S. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279-290. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>[PB]
- Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. Doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>[PB]
- Otley, D.T. (2001). Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33(3), 243-261. Doi: <https://doi.org/10.1006/bare.2001.0168>[PB]
- Otley, D.T. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *British Accounting Review*, 35(4), 309-326. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002>[PB]
- 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. Doi: <https://doi.org/10.1108/13683041011027418>[PB]
- Thiel, G.G., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2017). Street lighting management and performance evaluation: opportunities and challenges. *Lex Localis - Journal of Local Self-Government*, 15(2), 303-328. Doi: [10.4335/15.2.303-328](https://doi.org/10.4335/15.2.303-328)(2017)
- Torraco, R.J. (2005). Writing integrative literature reviews: guidelines and examples. *Human Resource Development Review*, 4(3), 356-367. Doi: <https://doi.org/10.1177/1534484305278283>
- Valmorbida, S. M. I., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Ripoll-Feliu, V. M. (2014). Avaliação de desempenho para auxílio na gestão de universidades públicas: análise da literatura para identificação de oportunidades de pesquisas. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(3).
- Valmorbida, S.M.I. & Ensslin, L. (2016). Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 123-148. Doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n28p123>[PB]
- Valmorbida, S.M.I. & Ensslin, S.R. (2017). Performance evaluation of university rankings: literature review and guidelines for future research. *International Journal of Business Innovation Research*, 14(4), 479-501. Doi: <https://doi.org/10.1504/IJBIR.2017.087844>

- VanderStede, W.A., Chow, C.W., & Lin, T.W. (2006). Strategy, choice of performance measures, and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 185-205. Doi: <https://doi.org/10.2308/bria.2006.18.1.185>[PB]
- Whittemore, R. Knaf, K. (2005) The integrative review: update methodology. *Journal of Advanced Nursing*, 52(5), 546-553. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1365-2648.2005.03621.x>
- Yadav, N., Sushil & Sagar, M. (2014). Revisiting performance measurement and management: deriving linkages with strategic management theories. *International Journal of Business Performance Management*, 15(2), 87-105. Doi: <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2014.060146>[PB]1