DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n43p21-37

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE *CONTROLLERS* EM EMPRESAS COM SISTEMAS DE REMUNERAÇÃO POR RECOMPENSA

CONTROLLERS PERFORMANCE EVALUATION IN COMPANIES WITH REWARD COMPENSATION SYSTEMS

IAGO FRANÇA LOPES
Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. ***Endereço:*** *Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n | Trindade | 88040-970 | Florianópolis/SC | Brasil.*
E-mail: *lopes.iago@outlook.com*

ILSE MARIA BEUREN
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. ***Endereço:*** *Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n | Trindade | 88040-970 | Florianópolis/SC | Brasil.*
E-mail: *ilse.beuren@gmail.com*

IARA DO ROCIO BARROS DAMETTO
Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. ***Endereço:*** *Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Campus III | Jardim Botânico | 80210-070 | Curitiba/PR | Brasil.*
E-mail: *iara_dametto@hotmail.com*

RESUMO

Este estudo objetiva identificar a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa. Foi realizada pesquisa descritiva a partir de um levantamento, tendo como população as 58 empresas localizadas na cidade de Curitiba/PR que participaram do Núcleo de Apoio à Gestão da Inovação (NAGI), programa patrocinado pela Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), executado no Estado do Paraná pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). A amostra por acessibilidade compõe-se dos respondentes do questionário e aos dados coletados foi aplicada estatística descritiva. Os resultados da pesquisa evidenciam características da avaliação de desempenho das empresas, composição da remuneração dos *controllers* e sistemática de remuneração variável dos *controllers*. Conclui-se que a forma de avaliação de desempenho mais praticada pelas empresas da amostra que adotam sistema de remuneração variável é a participação nos lucros, e que a motivação para a sua implementação sob o ponto de vista dos *controllers* é indiferente. Esse resultado instiga pesquisas para averiguar em que medida a sistemática de avaliação de desempenho pode contribuir à minimização do conflito de agência, na perspectiva da liberdade dos *controllers* em termos de subordinação hierárquica.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho. Remuneração por recompensa. *Controllers*.

Submissão em 10/06/2015. **Revisão em** 14/08/2015. **Aceito em** 29/08/2015.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

The goal of this study is to identify the method of performance evaluation used for the controllers in companies that adopt reward compensation systems. Descriptive study was conducted with a survey, having as population the 58 companies located in Curitiba/PR members of the Center of Support to Innovation Management (Núcleo de Apoio a Gestão da Inovação - NAGI), program sponsored by the Financier of Studies and Projects (Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP) and the National Council for Scientific and Technological Development (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq), conducted in the State of Paraná by the National Industrial Apprenticeship Service (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI) of Paraná. The sample by accessibility consists of the respondents of the questionnaire, and descriptive statistics was applied to the collected data. The survey results show the characteristics of the companies' performance evaluation, controllers' remuneration composition, and the system of variable remuneration of the controllers. It is concluded that the method of performance evaluation mostly practiced by the sample companies that adopt variable compensation system is the participation in the profits, and that the motivation for its implementation from the point of view of the controllers is indifferent. This result instigates research to investigate to what extent the performance evaluation system can contribute to minimize the agency conflict from the perspective of freedom of the controllers in terms of hierarchical subordination.

Keywords: *Performance evaluation. Reward compensation. Controllers.*

1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho de gestores tem papel importante na explicação do conflito de agência em empresas. De acordo com a Teoria da Agência, os gestores (agentes) e os acionistas (principais) possuem objetivos que, por vezes, podem ser conflitantes (SEGATTO-MENDES, 2001). Assim, avaliar o desempenho dos gestores passa a ser um imperativo, "constituindo-se num processo complexo que agrega as características informativas essenciais para se avaliar adequadamente um desempenho e as condições essenciais para se integrar ao processo de gestão, no seu ciclo planejamento-execução-controle" (SANTOS, 2002, p. 87).

Os sistemas de avaliação de desempenho também são importantes para tomar decisões relativas à gestão de pessoas, como as que envolvem aumentos de salários, desenvolvimento de programas de remuneração, motivação dos empregados, entre outras ações que contribuem para o desenvolvimento das pessoas dentro da organização (SOTOMAYOR, 2007; DAL VESCO; POPIK; BEUREN, 2012). Assim, o estímulo à adoção de instrumentos de avaliação do desempenho está em estabelecer um contrato psicológico com os trabalhadores, apresentando clareza no processo de avaliação, e indicadores que possam ser por eles compreendidos (DRUCKER, 1999; REGO; SOUTO, 2004; BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007).

No escopo da avaliação de desempenho a organização tem à sua disposição modelos de avaliação que combinam estrutura de governança, políticas de remuneração e sistemas de controle gerencial. Esses modelos influenciam no desempenho da empresa (FERNANDES; MAZZIONE, 2015). O surgimento desses controles se deu com o intuito de assegurar que a organização siga as estratégias e alcance os objetivos e metas organizacionais estabelecidas (NANNI; DIXON; VOLLMANN, 1990).

Os sistemas de avaliação de desempenho, conforme Kaplan e Cooper (1998), evoluíram de acordo com as necessidades organizacionais. Em um primeiro momento as organizações apenas faziam uso de métricas financeiras, mais adiante passaram a utilizar métricas não financeiras. Na tentativa de acompanhar esses cenários passou-se a considerar em um mesmo instrumento métricas financeiras e não financeiras, denominado *Balanced Scorecard* (BSC), um instrumento que equilibra indicadores financeiros e não financeiros em uma análise de curto e longo prazo em um único relatório (CARVALHO, 2007).

Fernandes e Mazzione (2015, p. 43) aduzem que vem despertando interesse de pesquisadores "a existência ou não de relação entre o desempenho das organizações e a remuneração concedida aos seus executivos, como forma de remuneração por seus trabalhos, minimizando os problemas de agência". Nesse escopo a remuneração variável é adotada pelas empresas com o propósito de apresentar maior objetividade no processo de avaliação de desempenho e o alinhamento dos interesses dos tomadores de decisão com o dos acionistas (JENSEN; MECKLING, 1976; LIMA, 2009; BEUREN; SILVA, 2012).

De acordo com Beuren, Beck e Silva (2012, p. 64), "a remuneração variável no Brasil é utilizada comumente sob as modalidades de participação nos lucros e participação nos resultados". Desse modo, as empresas buscam conduzir o processo de recompensa

para assegurar vantagem competitiva. Por conseguinte, as pessoas que nelas trabalham precisam estar em constante evolução, com adequações profissionais, comportamentais e organizacionais. É nesse contexto que a forma de avaliação de desempenho dos gestores torna-se fundamental, seja na clareza do processo e/ou no estabelecimento de diretrizes para o desenvolvimento das tarefas organizacionais (SOUZA, 2002). Contribui também para a minimização do custo de agência, implicando em menor custo no orçamento da organização.

A forma de avaliação de desempenho preconizada por Rothamann e Cooper (2009) é direcionada para a existência de critérios de avaliação de desempenho. Esses critérios, assim como a proposta de um sistema de remuneração variável, visam a equilibrar simultaneamente a estratégia, a estrutura, os processos e as pessoas, de modo que todos esses elementos se integrem equilibradamente, conduzindo a empresa ao melhor indicador de desempenho: o lucro (REIS NETO, 2006; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Nesse contexto, considerando o agente responsável pelo provimento das informações de suporte ao processo de gestão, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: Qual a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa? Assim, o objetivo do estudo é identificar a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa.

A relevância do estudo está em investigar a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam na avaliação de desempenho sistemas de remuneração por recompensa. Os *controllers* em empresas são agentes que apresentam condições de contribuir para a minimização da assimetria informacional, por meio de relatórios contábeis elaborados pela área de controladoria, sem que haja intervenção dos gestores (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

A remuneração variável representa "relevância marcada pela plena interação dos grupos formais e informais, condução participativa dos métodos e processos" (MIRANDA; TOMÉ; GALLON, 2011, p. 36). Portanto, busca-se contribuir para explicar uma das possíveis motivações para o conflito de agência ao considerar na investigação a avaliação de desempenho como um artefato da contabilidade gerencial, eficaz para empresas que adotam sistema variável na remuneração de seus gestores, neste estudo com foco específico em seus *controllers.*

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção faz-se uma incursão nos sistemas de remuneração por recompensa, sistemas de avaliação de desempenho e Teoria da Agência, com o intuito de apresentar um embasamento teórico-empírico que possa contribuir para a identificação da forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa.

2.1 Remuneração Gerencial

Sistemas de avaliação de desempenho e sistemas de remuneração por recompensa representam duas vertentes dos planos de remuneração gerencial (BANKER; DATAR, 1989). Nesse sentido, é possível esperar que a presença de sistemas de incentivos gerenciais demande um processo de avaliação de desempenho para a definição dos gestores que terão direito ao recebimento de remuneração variável.

Os sistemas de recompensas, de modo geral, variam em torno de dois eixos: o montante dos valores distribuídos, que podem ser variáveis ou fixos; e a natureza desses valores, que podem ser em dinheiro, serviços de saúde, lazer, etc. O termo valor refere-se, em sentido amplo, aos direitos que implicam, ao mesmo tempo, em custos para a organização e em benefícios para o empregado, decorrentes do resultado de seu trabalho (RIBEIRO, 2008).

Ribeiro (2008) comenta que o sistema de recompensa, quando bem estruturado, pode contribuir para a eficácia organizacional. De modo amplo, a gestão da remuneração nas organizações pode ser classificada em dois tipos: tradicional, que tem como referência o cargo para a consolidação dos planos de cargos e salários; e a estratégica, que tem como princípio central o reconhecimento da contribuição das pessoas como fator a ser remunerado, por meio dos programas de remuneração variável (RODRIGUES, 2006).

No sistema tradicional, segundo Hipólito (2001), o aumento salarial ocorre porque a pessoa assumiu uma nova responsabilidade, ou seja, a remuneração está atrelada ao cargo, função e tempo. Albuquerque e Oliveira (2002, p. 02) afirmam que "nos sistemas tradicionais, o tempo é reconhecido, e não a contribuição dos empregados. Assim, o sistema não encoraja o desenvolvimento de habilidades e competências".

A remuneração estratégica é um sistema composto da remuneração funcional, com salário fixo e outras formas de remuneração, por exemplo, salário indireto, remuneração por habilidades, remuneração por competências, remuneração variável, previdência complementar, participação acionária, entre outras

alternativas criativas (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1996; MACHADO; BEUREN, 2013). O cerne da remuneração estratégica está em transformar a visão usual, que a considera um custo, em uma perspectiva de remuneração como sendo um fator que aperfeiçoa e impulsiona o processo de melhoria e aumenta a competitividade (REIS NETO, 2006).

A abordagem estratégica está voltada ao alinhamento da remuneração à estratégia da empresa, constituindo-se em um componente de motivação e harmonização de interesses no ambiente organizacional, cuja composição se dá por uma parte fixa (salário direto – remuneração por habilidade, por função) e outra parte variável ou por desempenho (plano de participação nos resultados, nos lucros e acionária) (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1996; RODRIGUES, 2006; MACHADO; BEUREN, 2013).

As pessoas agem por estímulos, precisam estar motivadas para a realização de suas tarefas. Há diversas maneiras de motivar um empregado. Uma delas ocorre pela oferta de incentivos sob a forma de reconhecimento e recompensa (MOREIRA, 2007). As recompensas, na forma de incentivo, podem ser intrínsecas e extrínsecas. As recompensas intrínsecas vêm de dentro do indivíduo, refletem a satisfação que ele experimenta ao executar a tarefa e pela oportunidade de crescimento que ela propicia. O próprio indivíduo que realizou uma tarefa e teve um bom desempenho se sente recompensado por isso. São exemplos de recompensas intrínsecas: senso de realização, chances de mostrar criatividade, desafio da tarefa (ATKINSON *et al*., 2000; MOREIRA, 2007; NASCIMENTO; REGINATO; LERNER, 2008). As recompensas extrínsecas referem-se às proporcionadas para uma pessoa em função do seu desempenho. Essas recompensas podem ser representadas por viagens, gratificação em dinheiro, gratificações em ações. São exemplos desse tipo de recompensa: bônus, benefícios, remunerações, privilégios especiais, etc. (ATKINSON *et al*., 2000; MOREIRA, 2007; NASCIMENTO; REGINATO; LERNER, 2008).

Atkinson *et al*. (2000) advertem que as empresas que recompensam financeiramente o desempenho, utilizando recompensas extrínsecas financeiras, necessitam de um sistema formal para captar o desempenho, podendo esse ser mensurado pelos sistemas de contabilidade gerencial. Reis Neto e Marques (2004, p. 5) entendem que "quando os sistemas de remuneração são implementados de forma integrada à estratégia da organização, à sua estrutura, aos seus processos e às pessoas, são criadas as condições para a construção de uma organização eficaz".

Denota-se que é importante as organizações adotarem sistemas de recompensas que remuneram seus empregados de acordo com o desempenho apresentado. Krauter (2006, p. 2) comenta que "muitas empresas adotam planos que foram implantados com sucesso em outras empresas, sem levar em consideração as estratégias e as características próprias de cada empresa. Indicadores válidos para uma empresa podem não ser para outra". Tal procedimento pode ocasionar resultados não desejados na organização.

Santos e Odelius (2005, p. 5) aduzem que "um sistema de remuneração eficaz caracteriza-se pela flexibilidade, alinhamento com os demais processos de gestão de pessoas e, sobretudo, com os objetivos estratégicos e o negócio da organização". Entre as diversas modalidades de remuneração variável, destacam-se: a participação nos lucros, a remuneração por resultados e a participação acionária. Suas bases de remuneração podem ser o desempenho individual, o desempenho de equipe ou o desempenho da organização, conforme a modalidade e política da empresa (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1996). No Quadro 1, detalham-se essas modalidades de remuneração variável.

Quadro 1 – Modalidades de remuneração variável

Modalidades de remuneração	Definição	Referências
Participação nos lucros	A participação nos lucros é uma das alternativas de remuneração variável. Consiste em distribuir aos empregados uma fração dos lucros líquidos de um dado período de operações ou exercício contábil.	Ribeiro (2008)
Participação nos resultados	A participação nos resultados representa o valor do bônus vinculado ao cumprimento de determinadas metas previamente discutidas e aceitas pela administração e empregados.	Wood Jr e Picarelli Filho (1996); Teixeira, Basso e Martin (2003)
Participação acionária	A participação acionária apresenta diferenças em relação às outras modalidades de remuneração variável. O foco desse tipo de remuneração é uma relação de longo prazo entre o empregado e a organização, uma vez que a participação acionária oferece ao empregado a copropriedade da empresa, enquanto que nas outras modalidades há remuneração por um resultado obtido no curto prazo.	Ribeiro (2008)

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se no Quadro 1 três principais formas para a concepção da remuneração variável. Cada tipo de remuneração está alinhado ao perfil organizacional, sejam métricas tradicionais ou estratégias (RODRIGUES, 2006). Além da utilização de métricas que contribuam para incentivar o indivíduo no alcance das metas, é necessário o alinhamento às estratégias da organização e ao grupo de indivíduos que compõem os pilares da organização, uma vez que essa organização constitui-se de pessoas (SANTOS, 2010).

Uma vez tomada a decisão de qual sistema de remuneração variável adotar na organização, Wood Jr e Picarelli Filho (2004) mencionam que existem princípios que norteiam os programas de remuneração, com consequências distintas a partir do modelo de gestão adotado, tradicional ou estratégico, conforme observado no Quadro 2.

Quadro 2 – Princípios da melhoria do desempenho

Princípios		Empresas de gestão tradicional	Empresas de gestão avançada
Princípio da melhoria do desempenho	Identifique e comunique o desempenho que pretende.	Consolida posição de liderança mantendo a rentabilidade.	Aproveita as oportunidades de mercado para atingir taxas significativas de crescimento.
Princípio do valor da recompensa	Identifique e comunique as diretrizes relacionadas ao valor da recompensa, incluindo o aspecto objetivo (monetário) e o aspecto simbólico.	- Paga salários fixos posicionados no terceiro quartil do mercado. - Paga bônus aos gerentes mediante o atendimento de metas.	- Paga pelo menos 30% do salário em função dos resultados. - Recompensa de desempenhos excepcionais.
Princípio do tempo de reconhecimento	Defina o tempo entre o cumprimento dos objetivos e o reconhecimento.	Bônus são pagos semestralmente.	Apura os resultados para a composição da parte variável do salário a cada três meses.
Princípio do estabelecimento de metas	Garanta que as metas sejam estabelecidas de forma negociada.	Metas são negociadas entre líderes e liderados com base nos objetivos estratégicos da empresa.	Metas são propostas pelas células e equipes de trabalho com base nos objetivos estratégicos dos negócios.
Princípio do desenvolvimento	Defina como prioridade o desenvolvimento das habilidades e competências, individuais e grupais.	Empresa mantém programas bem estruturados de educação e treinamento para todos os funcionários.	Desenvolvimento dos funcionários é gerenciado no contexto do sistema de remuneração por habilidades e competências.
Princípio da atração e retenção	Defina e divulgue a orientação da empresa sobre o tipo de profissional que deseja atrair.	Empresa atrai profissionais maduros e experientes.	Empresa atrai jovens empreendedores, dispostos a assumir riscos.

Fonte: Wood Jr e Picarelli Filho (2004).

Quanto aos princípios expostos no Quadro 2, Lopes e Beuren (2014, p. 17) aduzem que "os princípios que norteiam esses programas de avaliação de desempenho estão alinhados ao perfil da organização, sejam tradicionais ou contemporâneas". Assim, conhecer e implementar um sistema formal para captar o desempenho implica mensuração do desempenho, o que pode ser realizado no escopo de sistemas de contabilidade gerencial.

2.2 Avaliação de Desempenho

A contabilidade gerencial tem papel relevante na estruturação de elementos estratégicos e competitivos da organização (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), tanto em aspectos teóricos, que tangenciem o desenvolvimento de novos instrumentos de gestão, como em aspectos práticos, que garantam a aplicabilidade de instrumentos que contribuam para a continuidade dos negócios. Nesse escopo a avaliação de desempenho é um artefato de controle gerencial capaz de auxiliar o gestor nessa tarefa.

Segundo Santos (2010, p. 62), a "avaliação de desempenho é um processo que visa identificar o desempenho de cada pessoa na organização, para assim, averiguar se os objetivos estabelecidos estão sendo atingidos ou em situações contrárias, verificar as falhas para sua correção". Trata-se de um processo complexo para as organizações, pois envolve diversas variáveis, além das características informais necessárias para se estabelecer o julgamento do desempenho como satisfatório ou não (PEREIRA, 1999).

Para Huffman, Vernoy e Vernoy (2003, p. 663), "a avaliação de desempenho é um procedimento formal usado por uma organização para avaliar o desempenho

multidimensional do trabalho dos funcionários". Além disso, aduzem que a avaliação de desempenho pode ser objetiva ou subjetiva. É objetiva quando envolve aspectos palpáveis (volume de vendas, cumprimento da meta estabelecida). Por sua vez, a avaliação de desempenho subjetiva não apresenta um produto facilmente identificável (serviços administrativos).

Depreende-se que a avaliação de desempenho consiste em um processo que visa a destacar o cumprimento das metas e dos objetivos organizacionais, por meio de mensuração identificável pelos gestores, e que seja clara para o escopo organizacional. Para a concretização do processo de avaliação de desempenho é preciso atribuir valores em sentido quantitativo ou mesmo qualitativo. Martins (2006) e Nascimento, Reginato e Lerner (2008) recomendam seguir as seguintes etapas sistemáticas: a) estabelecer metas; b) realizar um acompanhamento das atividades organizacionais; c) utilizar indicadores de desempenho e d) estabelecer punições e recompensas.

Após concretizado o processo de implementação de um sistema formal de avaliação de desempenho, Rothamann e Cooper (2009) apontam que, para avaliá-lo, existem três critérios: de resultados, comportamentais e de traços. Os critérios de resultados estão relacionados às vendas, volume de produção, número de erros de digitação em um documento. Esse modelo de avaliação de desempenho vislumbra a contribuição do empregado para a realização dos objetivos organizacionais. Apresenta como característica a objetividade e a parcialidade na avaliação do indivíduo com relação aos resultados da tarefa.

O critério comportamental proposto por Rothamann e Cooper (2009) na avaliação de desempenho estabelece que o comportamento do empregado deve ser avaliado pela apresentação de ideias e sugestões aos subordinados para solucionar problemas de trabalho. Esses critérios permitem à organização moldar o comportamento desejado frente às atividades. Segundo Huffman, Vernoy e Vernoy (2003), isso é considerado útil para identificar as necessidades de treinamento e desenvolvimento, entre outros fatores. Um aspecto deficitário desse critério de avaliação consiste no fato de não apresentar relevância frente às atividades administrativas. Por serem atividades rotineiras os empregados tendem a apresentar comportamento equivalente.

Os critérios de traços, considerados os mais tradicionais em uso, implicam em observar no empregado características, como: iniciativa, ambiguidade e agressividade. Embora sejam tradicionais, Rothamann e Cooper (2009) apontam que esses critérios são ruins para avaliar o desempenho, pois levam os avaliados a fazerem julgamentos subjetivos, o que resulta em avaliações pouco confiáveis.

Anthony e Govindarajan (2008) propõem outros parâmetros para realizar a avaliação de desempenho: a) parâmetros de resultados e causais; b) parâmetros financeiros e não financeiros e c) parâmetros internos e externos. Os parâmetros de resultados avaliam o resultado de uma estratégia (aumento da receita ou aumento da qualidade); já os parâmetros causais afetam o comportamento da organização. Ambos estão intimamente ligados. Os de resultados indicam a existência de um problema e os causais apresentam as estratégias a serem respeitadas.

Bornia, Wernke e Lunkes (2002) comentam que a consideração de parâmetros financeiros e não financeiros é uma exigência dos tempos modernos, nos quais prevalece a maior variedade de produtos, períodos de produção mais curtos, mudanças aceleradas nas características dos produtos e elevada competição mercadológica. Os parâmetros financeiros são considerados arcaicos e defasados, pois muitas vezes o desempenho da empresa não está evidenciado nessa métrica e sim nos aspectos não financeiros, como qualidade e satisfação do cliente (ANTHONY; GOVINDARAJAM, 2008).

Para Anthony e Govindarajam (2008, p. 562), "as empresas devem dosar parâmetros externos (satisfação dos clientes) e parâmetros internos (rendimento da produção)". Essa proposta é vista como uma maneira de equilibrar o desenvolvimento interno da organização com os resultados externos, mas o que muitas vezes acontece, segundo esses autores, é que as organizações sacrificam seu desenvolvimento interno em função de resultados externos.

2.3 Teoria da Agência

A Teoria da Agência preconiza possíveis conflitos na relação entre o agente e o principal. Nesse conjunto é estudada uma relação de possível interesse pessoal nas ações dos agentes sobre os recursos do principal. Estudos seminais mostram que essa Teoria faz uma incursão no conflito e nos custos resultantes da separação entre propriedade e controle de capital (FAMA, 1988; SEGATTO-MENDES, 2001; ARRUDA; MADRUGA; FEITAS JR, 2008).

Almeida (2011) explica que na Teoria da Agência existem dois consumidores de informações, em cujo escopo centra-se o conflito de interesses: os principais (contratantes) e os agentes (os contratados). Isso significa que "a eventual distância existente entre o que o principal espera e o que efetivamente é realizado pelo agente se dá essencialmente porque o agente tem interesses próprios — sua satisfação pessoal e a

maximização de seus benefícios, dentre outros" (GODOY; MARCON, 2006, p. 174).

Jensen e Meckling (1976) definem Teoria da Agência como um processo em que uma ou mais pessoas (principal) empregam outra (o agente) com o objetivo de executar alguma tarefa ou serviço a seu favor. Essa relação envolve delegação/ordem dentro de um arcabouço hierárquico e autoridade de decisão para o agente. É dentro desse processo de delegação de funções que o conflito pode ocorrer, o interesse pessoal frente a tomada de decisão, que na visão do principal são as mais adequadas.

Hendriksen e Van Breda (2012) afirmam que no escopo em que está inserida a Teoria da Agencia está o agente comprometendo-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal comprometendo-se em remunerar o agente. O conflito dentro desse processo está na chamada assimetria informacional, ou seja, informações incompletas, pois nem todos os fatos que acontecem no processo de negociação ou tomada de decisão são conhecidos por ambas as partes e assim certas consequências não são consideradas.

Arruda, Madruga e Freitas Jr (2008, p. 78) afirmam que o cerne da Teoria da Agência está "em o principal saber que irá perder parte de sua riqueza e, em compensação, procurar conseguir do agente os melhores desempenhos, ou seja, o principal deixa de obter o máximo para obter o possível dentro das condições colocadas, devido à participação de um administrador profissional".

Jensen e Meckling (1976) estabeleceram um novo enfoque para a relação entre agente e principal, adicionando ao conflito critérios comportamentais relacionados à administração. O estabelecimento desses critérios ofertou "uma nova visão sobre a estrutura de capital chamado de Teoria da Estrutura de Propriedade" (FAMA, 1998, p. 02). Essa Teoria apresentou três contribuições principais: a) criação da Teoria da Estrutura de Propriedade das companhias; b) elaboração de uma nova definição da firma e c) definição de um novo conceito de custos de agência, mostrando sua relação com a separação entre propriedade e controle presente nas empresas (SAITO; SILVEIRA, 2008)

A Teoria da Estrutura de Propriedade das companhias consiste em estabelecer uma estrutura ideal de governança das empresas. Campos (2006, p. 340, *apud* MONKS; MINOW 2001) afirma que "a estrutura ideal seria aquela capaz de possibilitar a obtenção dos melhores resultados organizacionais". A definição de uma nova firma sustenta-se em uma invenção social em que o principal (acionistas) confia seus recursos (dólares, euros, reais) à administração de agentes (JENSEN; MECKLING, 1976; SAITO; SILVEIRA, 2008), com base "em um complexo conjunto de relações contratuais que delineiam os direitos das partes envolvidas" (JENSEN; MECKLING, 2008, p. 117).

Os custos de agência, preconizados por Jensen e Meckling (1976; 2008), são tão reais quanto quaisquer outros custos. Coutinho, Amaral e Bertucci (2006, p. 199) explicam que "a estrutura ótima de capital é dada pelo ponto no qual há igualdade entre o custo de agência gerado pelo endividamento e pelos seus benefícios".

A restrição desse processo centra-se na existência de alternativas organizacionais para a minimização desses custos, incentivos para que as pessoas por meio de mecanismos possam contribuir para a mitigação dos custos de agência. É nesse aspecto que a avaliação de desempenho apresenta-se como um artefato de controle gerencial relevante para a minimização do conflito de agência, abordado por Jensen e Meckling (1976; 2008), Segatto-Mendes (2001), Coutinho, Amaral e Bertucci (2006), Hendriksen e Van Breda (2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos adotados para o alcance do objetivo proposto neste estudo. Dessa forma, inicialmente discorre-se sobre o delineamento da pesquisa. Seguem-se, a definição da população e amostra da pesquisa e a descrição da forma de coleta e análise dos dados.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Este estudo se classifica quanto a seu objetivo como descritivo, pois visa a descrever a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam na avaliação de desempenho sistemas de remuneração por recompensa. Tal proposta se alinha à inferência feita por Gil (2002), o qual expõe que esse tipo de pesquisa visa a descrever características de determinado grupo ou fenômeno, além de buscar conhecer na prática uma determinada realidade (GIL, 2002).

Quanto aos procedimentos a pesquisa adota os de levantamento (*survey*). Hair Jr, Babin e Samouel (2005 p. 157) explicam que pesquisa do tipo *survey "*é um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos". Esses autores ainda comentam sobre a existência de duas categorias de *survey*: pelo correio ou por meio eletrônico. Para esta pesquisa adotou-se a categoria por meio eletrônico.

A abordagem do problema é de natureza quantitativa, em que, segundo Santos (2014, p. 03), se busca compreender "aspectos sociais, políticos,

econômicos, culturais, éticos, morais e ou educacionais". Neste estudo busca-se conhecer a forma de avaliação de desempenho utilizada para *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa.

A coleta dos dados para a execução do objetivo proposto deu-se por meio de um questionário, que buscou compreender a forma de avaliação de desempenho utilizada para *controllers* em empresas que adotam sistema de remuneração variável. Para tanto, elaboraram-se questões sobre o perfil dos respondentes, características da avaliação de desempenho e a composição da remuneração dos *controllers*. Além dessas, fez-se uso de uma escala tipo *Likert* de cinco pontos para questões pertinentes à sistemática de remuneração variável dos *controllers*, em que: 1=Discordo muito; 2=Discordo pouco; 3=Indiferente; 4=Concordo pouco; 5=Concordo muito.

Para se obter o escore médio no que tange à sistemática de remuneração variável, somaram-se os valores indicados pelos respondentes. O resultado poderia ficar entre 1 e 12, pois 12 era a frequência máxima que poderia ocorrer para uma assertiva. A interpretação implica verificar o número exato de *controllers* que avaliam a assertiva entre 1 (discordo muito) e 5 (concordo muito) e pode indicar uma constante entre os respondentes no que tange ao escopo da pesquisa.

3.2 População e Amostra

A população do estudo compreendeu as 58 empresas localizadas na cidade de Curitiba/PR que participaram do Núcleo de Apoio à Gestão da Inovação (NAGI), programa patrocinado pela Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), executado no Estado do Paraná pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). A seleção dessas empresas deu-se pela acessibilidade ao profissional da área da controladoria.

De forma eletrônica foi enviado o questionário no período de abril a junho de 2014 e obtiveram-se 12 respostas. Logo, a composição da amostra deste estudo é das 12 empresas que responderam ao questionário, validado por três pesquisadores. Para fins de análise dos dados, realizou-se a sua tabulação e aplicou-se estatística descritiva, na concepção de uma tabela de frequência absoluta, que serviu de base para a descrição dos dados coletados.

3.3 Coleta e Análise dos Dados

A coleta dos dados para a execução do objetivo proposto deu-se por meio de um questionário (Apêndice A), elaborado com questões sobre o perfil dos respondentes, características da avaliação de desempenho e composição da remuneração dos *controllers*. Além dessas, fez-se uso de uma escala tipo *Likert* de cinco pontos para questões pertinentes à sistemática de remuneração variável dos *controllers*, em que: 1=Discordo muito; 2=Discordo pouco; 3=Indiferente; 4=Concordo pouco; 5=Concordo muito.

Para obter o escore médio no que tange à sistemática de remuneração variável, somaram-se os valores indicados pelos respondentes. O resultado poderia ficar entre 1 e 12, pois 12 era a frequência máxima que poderia ocorrer para uma assertiva. A interpretação implica verificar o número exato de *controllers* que avaliaram a assertiva entre 1 (discordo muito) e 5 (concordo muito) e pode indicar uma constante entre os respondentes no que tange ao escopo da pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a análise dos dados conforme a metodologia proposta. Inicia-se essa análise evidenciando o perfil dos respondentes da pesquisa. Em seguida, mostra-se os dados tabulados com a frequência de realização da avaliação de desempenho nas empresas pesquisadas. Na sequência, exibe-se a forma de remuneração recebida pelos *controllers* nas empresas que adotam remuneração variável como indicador de desempenho. Por fim, revela-se a sistemática de remuneração variável para *controllers* adotada nessas empresas.

4.1 Perfil do Respondente

Na Tabela 1, apresenta-se o perfil dos respondentes da pesquisa, em específico, o gênero, idade, formação acadêmica, tempo que trabalha na empresa, área de atuação e nível hierárquico de subordinação. Conhecer o perfil do respondente é relevante para identificar o alinhamento entre o perfil desejado em consonância com o propósito do estudo e o perfil que a pesquisa alcançou.

Tabela 1 – Perfil dos respondentes da pesquisa

Gênero		Área de Atuação	
Masculino	92%	*Controller*	58%
Feminino	8%	*Controller* de Unidade de Negócio	25%
		Controller de um dos Negócios da Filial	8%
		Sócio Administrador	8%
Idade		Nível Hierárquico de Subordinação	
De 20 a 30 anos	25%	Sócios Proprietários	8%
De 31 a 40 anos	25%	*Chief Financial Officer* (CFO)	25%
De 41 a 50 anos	33%	Gerentes	17%
Acima de 50 anos	17%	Diretores	42%
		Nenhum	8%
Tempo que trabalha na empresa		Formação Acadêmica	
De 1 a 5 anos	50%	Graduação	58%
De 6 a 10 anos	25%	Pós Graduação	42%
De 11 a 20 anos	17%		
Acima de 20 anos	8%		

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1, quanto ao perfil dos respondentes da pesquisa, que 92% são do gênero masculino, 83% da amostra está na faixa etária 50 anos ou menos. Chama a atenção o tempo de atuação, pois 50% dos pesquisados trabalham na empresa entre 1 e 5 anos. No que concerne à área de atuação dos profissionais respondentes da pesquisa, nota-se que 58% são *controllers* e 42% são subordinados aos diretores. Outro aspecto que se destaca é a formação acadêmica. 42% detêm uma pós-graduação, o que sugere a busca constante pela qualificação profissional.

O perfil dos *controllers* identificado nesta pesquisa está alinhado aos achados no estudo de Oro *et al.* (2009), particularmente no que tange ao tempo de experiência profissional. Notaram que para o profissional de controladoria que se encaixa no nível operacional, o tempo de experiência exigido é de 1 a 2 anos.

No Brasil, a caracterização da profissão do *controller* é incipiente e ainda demanda maior clareza na definição de suas funções. Essas evidências coadunam com o observado por Lopes e Beuren (2014, p. 17), que "o perfil do *controller* é diverso. Sua postura está condicionada ao perfil e aos valores da organização, já que atua na estrutura organizacional e é responsável por lapidar a função, alinhando-a ao perfil e propósitos da empresa".

4.2 Frequência de Realização da Avaliação de Desempenho

Na Tabela 2, evidencia-se a frequência de avaliação de desempenho dos *controllers* nas empresas em que os respondentes da pesquisa trabalham.

Tabela 2 – Frequência de avaliação de desempenho dos *controllers*

Constatação se é realizada avaliação de desempenho do *controller* ou do órgão da controladoria	
Sim	83,33%
Não	16,67 %
Frequência com que a avaliação de desempenho é realizada	
Anual	25,00%
Semestral	25,00%
Trimestral	25,00%
Não Responderam	16,66%
Outros	8,33%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 2, que das empresas pesquisadas, 83,33% apresentam alguma forma de avaliação de desempenho para seus *controllers*. As demais 16,67% não praticam a avaliação de desempenho do *controller.* Para as empresas que realizam a avaliação de desempenho, destaca-se que essa avaliação é realizada anual, semestral e trimestralmente, em igual proporção (25%) e a mesma, na maioria dos casos, é de responsabilidade dos diretores e dos *Chief Financial Officer* (CFO), como mostrado na Tabela 1 o nível de subordinação.

Os estudos de Sotomayor (2006) e Santos

(2010) coadunam com os resultados encontrados, de que a avaliação de desempenho é realizada pelo superior hierárquico nas empresas. Outro aspecto que merece ser mencionado é o fato de a literatura recomendar a existência de mais de uma fonte de avaliação de desempenho (SANTOS, 2010). Isso não foi observado nesta pesquisa.

4.3 Forma de Remuneração Recebida pelos *Controllers*

Na Tabela 3, evidenciam-se os tipos de remuneração recebidos pelos *controllers* nas empresas. Inicialmente investigou-se se a empresa pratica a remuneração variável para seus *controllers*. Em seguida, questionou-se o que compõe a remuneração variável.

Tabela 3 – Tipos e formas de remunerações recebidas pelos *controllers*

Tipos de remunerações recebidas pelos *controllers*	
Remuneração Fixa	41,67%
Remuneração Variável	58,33%
Formas de remuneração variável	
Participação nos Lucros	50,00%
Participação nos Resultados	33,34%
Participação Acionária	8,33%
Benefícios Diversos	8,33%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 3, que 58,33% dos *controllers* recebem remuneração variável. Essa, por sua vez, é composta de participação nos lucros (50%), participação nos resultados (33,34,%), participação acionária (8,33%) e de benefícios diversos (8,33%). É válido destacar que a prática mais adotada pelas empresas pesquisadas é a participação nos lucros, que nesta pesquisa representou 50%.

Como visto no referencial teórico, empresas que adotam remuneração variável necessitam de clareza no processo de remuneração dos empregados, de modo que a estratégia organizacional esteja alinhada ao processo produtivo e à continuidade da organização. Adotar a sistemática de remuneração variável com base no sucesso da organização concorrente é um erro, uma vez que exige esse alinhamento, triangulando a estratégia organizacional, a avaliação de desempenho e a continuidade empresarial.

4.4 Sistemática de Remuneração Variável para *Controllers*

Na Tabela 4, apresenta-se a sistemática de remuneração variável para *controllers* adotada nas empresas.

Tabela 4 – Sistemática de remuneração variável para *controllers* adotada nas empresas

Assertivas de Remuneração Variável	Discordo muito	Discordo pouco	Indiferente	Concordo pouco	Concordo muito	Média
1) A empresa adota um sistema de remuneração variável.	1	1	3	1	6	2,4
2) A empresa tem plano de participação nos lucros/resultados (PLR).	1	1	2	1	7	2,4
3) O plano de participação nos lucros/resultados (PLR) atinge todos os níveis hierárquicos.	1	1	1	1	8	2,4
4) A empresa implantou a PLR por imposição legal	5	2	5	0	0	4,0
5) A empresa implantou a PLR para aumentar produtividade.	1	0	4	3	4	3,0
6) A empresa já tem seu PLR consolidado, pois o adota desde a homologação da Lei n. 10.101, de 19 de dezembro 2000.	3	1	4	1	3	2,4
7) A PLR é baseada somente em lucros e condicionada a metas.	2	3	3	0	4	3,0
8) A PLR é baseada somente em resultados e condicionada a metas.	5	2	3	1	1	2,4
9) A PLR é baseada em lucros e resultados e condicionada a metas.	2	2	3	1	4	2,4
10) A empresa tem plano de participação acionária condicionada ao cumprimento de metas.	7	1	4	0	0	4,0
Total	28	14	32	9	37	2,8

Fonte: dados da pesquisa.

A sistemática de remuneração variável é "uma sistemática que visa à motivação das pessoas e tem o intuito de atingir os objetivos organizacionais. Porém, necessita ser percebida como justa na organização" (SANTOS, 2010, p. 18). Observa-se que os *controllers* apresentam um escore geral médio, na escala de 1 a 5, de 2,8 no que tange à sistemática de remuneração variável para *controllers* adotada pelas empresas.

Quanto à adoção das sistemáticas de remuneração variável, a mais frequente praticada nas empresas pesquisadas é a participação nos lucros/resultados, pois as assertivas 2 e 3 obtiveram, respectivamente, frequência 7 e 8 na escala concordo muito, entre os pesquisados. "O sucesso das modernas organizações passa, em grande parte, por ter trabalhadores motivados, inovadores, que se empenhem fortemente na continuidade dos objetivos da organização" (SOTOMAYOR, 2007 p. 98). Assim, clareza e alinhamento das estratégias com o sistema de avaliação de desempenho são fundamentais à continuidade organizacional.

Situação oposta é observada na assertiva 10, sobre a existência na empresa de um plano de participação acionária condicionada ao cumprimento de metas, que obteve frequência 7 na escala discordo muito. No que tange aos motivos de implementação dos planos de avaliação de desempenho com vistas na remuneração variável, os entrevistados se mostraram um tanto indiferentes. Esse comportamento é visto nas assertivas 5 e 6.

De modo geral, é possível perceber o relacionamento da adoção do sistema de remuneração variável na percepção dos *controllers,* como o processo ocorrido dentro da empresa e o que está atrelado a essa remuneração, seja em termos de metas ou de outros critérios de avaliação de desempenho apontados no instrumento de pesquisa.

Retomando o referencial teórico, nas ideias de Rothamann e Cooper (2009), é vista a presença de critérios de participação nos lucros na avaliação de desempenho dos empregados e na concessão de remuneração variável. No que tange à Teoria da Agência, a clareza no processo e o estabelecimento de metas garantem a minimização do conflito e custo de agência, pois é nesse escopo que o agente compromete-se a realizar suas tarefas em consonância com o principal (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Ressalta-se ainda que o processo de avaliação de desempenho baseado na adoção de um sistema de remuneração variável de uma corrente contemporânea de gestão, a de apresentar ao subordinado clareza no processo de avaliação, com consideração, ética e transparência. É um modo de apresentar preocupação com o subordinado, seja pelo seu comportamento e/ou pelos resultados organizacionais gerados (SANTOS, 2010).

5 CONCLUSÕES

Este estudo objetivou identificar a forma de avaliação de desempenho utilizada para os *controllers* em empresas que adotam sistemas de remuneração por recompensa. Os resultados demonstram que os respondentes da pesquisa ocupam em quase sua totalidade o cargo de *controller* nas empresas investigadas. Metade trabalha na empresa menos de cinco anos e possui menos de 40 anos de idade. Na sua maioria são do gênero masculino, subordinados a diretores e/ou ao CFO, e responsáveis pelo estabelecimento das metas organizacionais e pela avaliação de seus subordinados.

Os resultados da pesquisa denotam que a forma de avaliação de desempenho mais praticada pelas empresas da amostra que adotam sistema de remuneração variável é a participação nos lucros, e que a motivação para a sua implementação, sob o ponto de vista dos *controllers,* é indiferente. Cotejando esse resultado com o referencial teórico abordado neste estudo, infere-se que a remuneração dos *controllers* pesquisados depende substancialmente do alcance de metas, uma vez que, quando questionados sobre a composição de sua remuneração, 58,33% apontaram que a mesma compõe-se de fatores variáveis.

Dessa forma, a avaliação de desempenho se apresenta como um instrumento explicativo de conflitos de agência (JENSEN; MECKLING, 1976). A maioria indicou que remuneração variável está atrelada ao alcance das metas. A periodicidade de realização da avaliação de desempenho é fundamental para o exercício eficaz da função de *controller*. Neste estudo, chama a atenção que a realização da avaliação de desempenho anual, semestral e trimestral foi indicada em igual proporção, portanto, em periodicidades distintas entre as empresas.

Isso reforça a existência de diferenças organizacionais nessas práticas gerenciais e que há percepção diferenciada quanto à clareza e transparência no processo de avaliação de desempenho e na concessão de benefícios econômicos aos seus empregados. É possível também que a avaliação de desempenho tenha como alvo níveis hierárquicos distintos, ou diferenças entre as empresas no alinhamento dos objetivos estratégicos e na aplicabilidade da sistemática de remuneração variável adotada.

Em consonância ao que é preconizado por Rothamann e Cooper (2009), nas empresas brasileiras pesquisadas, nota-se que a avaliação do desempenho está condicionada ao resultado organizacional. Essa

métrica de avaliação de desempenho nas empresas brasileiras pesquisadas é comum e configura-se como uma medida palpável por parte dos *controllers*. Outras métricas exigem mais atenção e cuidado na avaliação do desempenho, pois se revestem de características subjetivas e podem aumentar o conflito de agência, uma vez que o envolvimento do avaliador é mais presente.

As limitações impostas ao delineamento desta pesquisa instigam a realização de novos estudos, particularmente para averiguar em que medida a sistemática de avaliação de desempenho pode contribuir para a minimização do conflito de agência, tomando por base a liberdade de participação nas decisões dos *controllers* em termos de subordinação hierárquica. Outra sugestão é replicar a pesquisa considerando diferentes agentes nessas organizações e comparar os resultados, com o intuito de promover a evolução das discussões dessa temática de modo mais amplo entre os pesquisadores.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, L. G.; OLIVEIRA, P. M. Implementação do modelo de gestão de pessoas por competências: o caso da Oxiteno. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002, Rio de Janeiro. **Anais**... Rio de Janeiro, ANPAD, 2002.

ALMEIDA. L. B. Contabilidade decisorial. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (orgs.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 155-174.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ARRUDA, G. S.; MADRUGA, S. R.; FREITAS JUNIOR, N. I. A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria. **Revista de Administração da UFSM**, v. 1, n. 1, p. 71-84, 2008.

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

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

BEUREN, I. M.; BECK, F.; SILVA, J. O. S. Remuneração variável dos empregados versus aspectos organizacionais das maiores sociedades anônimas do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 12, n. 29, p. 51-75, 2012.

BEUREN, I. M.; SILVA, J. O. Remuneração dos executivos nas maiores empresas brasileiras da Bovespa: análise da evidenciação à luz do modelo de Ferrarini, Moloney e Ungureanu. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 10, n. 19, p. 1-19, 2012.

BIRNBERG, J. G.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Psychology theory in management accounting research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007. Vol. 1.

BORNIA, A. C.; WERNKE, R.; LUNKES, R. J. Balanced Scorecard: considerações acerca das dificuldades na implementação e das críticas ao modelo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. **Anais**... São Leopoldo, RS: ABC, 2002.

CAMPOS, T. L. C. Estrutura da propriedade e desempenho econômico: uma avaliação empírica para as empresas de capital aberto no Brasil. **Revista de Administração**, v. 41, n. 4, p. 369-380, 2006.

CARVALHO, J. R. M. **Medição de desempenho empresarial**: um estudo nas organizações do setor salineiro no Estado do Rio Grande do Norte. 103f. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, DF, 2007.

COUTINHO, E. S.; AMARAL, H. F.; BERTUCCI, L. A. O impacto da estrutura de propriedade no valor de mercado de empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 41, n. 2, p. 197-207, 2006.

DAL VESCO, D. G.; POLPIK, F.; BEUREN, I. M. Percepção de justiça organizacional na avaliação de desempenho e satisfação no trabalho dos colaboradores de uma cooperativa agropecuária. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

DRUCKER, P. F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

FAMA, E. F. Agency problems and the Theory of the Firm. **The Journal of Political Economy**, v. 88, n. 2, p. 288-307, 1988.

FERNANDES, F. C.; MAZZIONI, S. A correlação entre a remuneração dos executivos e o desempenho de empresas brasileiras do setor financeiro. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 41-64, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, P.; MARCON, R. Teoria da Agência e os conflitos organizacionais: a influência das transferências e das promoções nos custos de agência em uma instituição bancária. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 4, p. 168-210, 2006.

HAIR JR, J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012.

HIPÓLITO, J. A. M. **Administração salarial**: a remuneração por competências como diferencial competitivo. São Paulo: Atlas, 2001.

HUFFMAN, K.; VERNOY, M.; VERNOY, J. **Psicologia**. São Paulo: Atlas, 2003.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, p. 87-125, 2008.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAYO, E. K.; FAMÁ, R. Teoria de agência e crescimento: evidências empíricas dos efeitos positivos e negativos do endividamento. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 2, n. 5, p. 1-8, 1997.

KRAUTER, E. A influência da remuneração variável no desempenho das empresas. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 13., 2006, Bauru. **Anais**... Bauru: SIMPEP, 2006.

LIMA, M. A. M. Gestão de sistemas de recompensas: estudo de caso em indústria com programa de remuneração estratégica focada na Resource-Besed Mananagement Theory. **Revista Eletrônica Mestrado em Administração**, v. 1, n. 2, p. 44-60, 2009.

MACHADO, D. G.; BEUREN, I. M. Política de remuneração de executivos: um estudo em empresas industriais brasileiras, estadunidenses e inglesas. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA, 4., 2013, Bento Gonçalves. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2013.

MARTINS, M. A. Avaliação de desempenho empresarial como ferramenta para agregar valor ao negócio. **ConTexto**, v. 6, n. 10, p. 1-27, 2006.

MARTINS, R. P.; AIRES–ARGENTINA, U. B. **A consultoria como opção estratégica das organizações em tempos de globalização**. Disponível em: <http://www.fabeemrevista.com.br/pdf/Rosangela/inteiro.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2015.

MIRANDA, K. F.; TOMÉ, W. C.; GALLON, A. V. Evidenciação da remuneração variável nas melhores empresas para se trabalhar listadas na BM&FBovespa: um estudo à luz dos CPCs 10 e 33. **Pensar Contábil**, v. 13, n. 51, p. 35-47, 2011.

MOREIRA, W. W. **Qualidade de vida**: complexidade e educação. 2 ed. São Paulo: Papirus, 2007.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais**... São Paulo: FEA/USP, 2005.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L.; LERNER, D. F. A influência da avaliação de desempenho operacional e de gestores no resultado das empresas. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais**... São Paulo: FEA/USP, 2008.

ORO, I. M.; DITTADI, J. R.; CARPES, A. M. D. S.; BENOIT, A. D. O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, p. 5-15, 2009.

PEREIRA, C. A. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999. pp. 188-259.

REGO, A.; SOUTO, S. A percepção de justiça como antecedente do comprometimento organizacional: um estudo luso-brasileiro. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 8, n. 1, p. 151-177, 2004.

REIS NETO, M. T. A remuneração variável na percepção dos empregados e suas consequências na motivação e no desempenho. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Rio de Janeiro. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.

REIS NETO, M. T.; MARQUES, A. L. A remuneração variável e sua contribuição para a melhoria da gestão. **Revista de Negócios**, v. 9, n. 1, p. 05-18, 2004.

RIBEIRO, J. A. **Comprometimento organizacional e percepção de justiça**: um estudo sobre a concessão de remuneração e benefícios diferenciados a dois grupos de uma mesma empresa. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2008.

RODRIGUES, J. M. Remuneração e competências: retórica ou realidade? **Revista de Administração de Empresas**, v. 46, ed. espec., p. 23-34, 2006.

ROTHMANN, I.; COOPER, C. **Fundamentos de psicologia organizacional e do trabalho**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SAITO, R.; SILVEIRA, A. D. M. D. Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, p. 79-86, 2008.

SANTOS, L. P. G. D. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior: uma abordagem da gestão econômica. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 28, p. 86-99, 2008.

SANTOS, M. P. **Pesquisas científicas de abordagem qualiquantitativa**: o impasse dos intelectuais. Disponível em: <http://www.professornews.com.br/index.php/component/content/article/96-artigos/6041-pesquisas-cientificas-de-abordagem-qualiquantitativa-o-impasse-dos-intelectuais>. Acesso em: 03 mar. 2015.

SANTOS, V. D. **Percepção de justiça na avaliação de desempenho versus folga organizacional dos controllers**: um estudo em empresas com sistemas de remuneração por recompensa. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

SANTOS, A. R.; ODELIUS, C. C. Percepção de justiça organizacional de sistemas de remuneração em organizações públicas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Rio de Janeiro. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

SEGATTO-MENDES, A. P. **Teoria de Agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade-empresa**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOTOMAYOR, A. M. S. B. **As percepções de justiça organizacional na avaliação de desempenho**: consequências sobre o compromisso organizacional e o compromisso face ao superior hierárquico. Tese (Doutorado em Gestão) - Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2006.

SOTOMAYOR, A. M. S. B. Avaliação de desempenho e compromisso organizacional: a perspectiva da justiça organizacional. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, p. 87-100, 2007.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, V. L. **Gestão de desempenho**: julgamento ou diálogo? Rio de Janeiro: FGV, 2002.

TEIXEIRA, E. G.; BASSO, L. F. C.; MARTIN, D. M. L. Gestão econômica das empresas influenciada pelo gerenciamento dos planos de incentivos aos empregados. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Vitória. **Anais**... São Leopoldo, RS: ABC, 2003.

WOOD JR. T.; PICARELLI FILHO, V. **Remuneração estratégica**: a nova vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1996.

Apêndice A - Questionário

1 Perfil do Respondente

1.1 Gênero
( ) Masculino
( ) Feminino

1.2 Idade
( ) De 20 a 30 anos
( ) De 31 a 40 anos
( ) De 41 a 50 anos
( ) Acima de 50 Anos

1.3 Quanto tempo trabalha na empresa? _____ anos.

1.4 Função que exerce na empresa :
( ) *Controller* corporativo
( ) *Controller* da uma unidade de negócio e/ou filial
( ) Outra. Qual? _____

1.5 Período de tempo que exerce a função de *controller* na empresa? _____ anos.

1.6 A qual nível hierárquico está subordinado? _____

1.7 Período de tempo em que está subordinado ao seu atual superior hierárquico? _____ anos.

1.8 Formação acadêmica
( ) Graduação em: _____
( ) Especialização em: _____
( ) *Master of Bussines Administration (MBA) em:*_____
( ) Mestrado em: _____
( ) Doutorado em: _____

2 Avaliação de Desempenho e Remuneração Gerencial

As questões abaixo referem-se à sistemática de avaliação de desempenho e remuneração gerencial da sua organização.

2.1 Na sua organização é realizada alguma avaliação do seu desempenho ou do órgão controladoria que está sob sua responsabilidade?

2.2 ( ) Sim ( ) Não

2.3 Quem realiza esta avaliação? _____

2.4 Qual a frequência das avaliações do seu desempenho? _____

2.5 Entre as remunerações abaixo, assinale quais você recebe exercendo a função de *controller*?
( ) Remuneração fixa
( ) Remuneração variável
( ) Benefícios diversos
( ) Outras. Quais? _____

2.6 Caso tenha assinalado a alternativa de remuneração variável, assinale quais modalidades abaixo são oferecidas pela sua organização?
( ) Participação nos lucros
( ) Participação nos resultados
( ) Participação acionária
( ) Outras. Quais? _____

2.7 O recebimento das remunerações acima está atrelado à realização de metas?

2.8 ( ) Sim ( ) Não

2.9 Quais são estas metas? _____

2.10 Quem as define? _____

2.11 As metas estão atreladas ao cumprimento do orçamento?
( ) Sim ( ) Não

2.12 Desde quando a empresa adota o plano de recompensas, utilizando este tipo de remuneração? _____ anos.

2.13 A decisão de adotar o plano de recompensa na empresa partiu de algum fato específico? Qual?
_____

2.14 Quais foram os objetivos iniciais da adoção do plano de recompensa? _____

2.15 No decorrer do tempo, a empresa passou a ter novos objetivos com o plano de recompensa? Caso positivo, quais? _____

2.16 Você conhece todos os indicadores do seu plano de recompensa? _____

2.17 Os indicadores são transmitidos formalmente? _____

2.18 Como você é informado sobre o alcance ou não das metas dos indicadores preestabelecidos?
_____

2.19 Quais são os indicadores (financeiros, não financeiros) utilizados para avaliar seu desempenho?
_____

2.20 No decorrer dos anos esses indicadores foram alterados? _____

2.21 Quais alterações ocorreram? _____

2.22 Eles foram escolhidos a partir das metas definidas no nível corporativo, por um processo de *benchmarking*, ou como? _____

2.23 Você recebe metas/coordenadas/diretrizes dos seus superiores? _____

2.24 Esse processo é formal? _____

2.25 O que é usado para monitorar o desempenho do departamento? _____

2.26 Nas assertivas abaixo, considere a sistemática de remuneração variável da sua empresa.

Questões sobre remuneração variável	Discordo Muito	Discordo Pouco	Indiferente	Concordo Pouco	Concordo Muito
A empresa adota um sistema de remuneração variável.					
A empresa tem plano de participação nos lucros/resultados (PLR).					
O plano de participação nos lucros/resultados (PLR) atinge todos os níveis hierárquicos.					
A empresa implantou a PLR por imposição legal.					
A empresa implantou a PLR para aumentar produtividade.					
A empresa já tem seu plano de PLR consolidado, pois o adota desde a homologação da Lei em 2010.					
A PLR é baseada somente em lucros e condicionada a metas.					
A PLR é baseada somente em resultados e condicionada a metas.					
A PLR é baseada em lucros e resultados e condicionada a metas.					
A empresa tem plano de participação acionária condicionada ao cumprimento de metas.					

Agradecemos a sua colaboração !