

## **A PERCEÇÃO DOS GESTORES SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA PERNAMBUCANA DE DISTRIBUIÇÃO DE ACUMULADORES ELÉTRICOS.**

**Robson Pereira Coelho**

Universidade Federal de Pernambuco

E-mail: [robsonpereiracoelho@hotmail.com](mailto:robsonpereiracoelho@hotmail.com)

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

### **RESUMO**

O princípio da controlabilidade determina que os gestores devem ser avaliados apenas por elementos controláveis decorrentes das suas próprias atitudes, no objetivo de que as anulações dos itens incontroláveis na avaliação de desempenho dos gestores provoquem uma maior satisfação, por resultar em uma percepção mais igualitária. Dessa forma, este estudo objetiva identificar a percepção dos gestores em uma empresa pernambucana de distribuição de acumuladores elétricos sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Para tal, uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada a partir de um levantamento baseado no estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008) junto aos gestores da empresa no ano de 2016, na qual se obteve uma amostra de 31 respondentes. Duas hipóteses foram testadas, com o intuito de se verificar a afetação do desempenho dos gestores por atitudes de outros gestores de mesmo nível hierárquico, superiores hierárquicos e fatores externos, com o desejo dos gestores de neutralizar esses fatores e o seu cargo e tempo de empresa. De modo geral, as análises do estudo mostram que o efeito da aplicação do princípio da controlabilidade sobre o desempenho dos gestores na empresa pesquisada é direta, pois foi identificado entre a maioria dos respondentes o desejo da neutralização dos fatores incontroláveis, principalmente no que se refere aos impactos por superiores hierárquicos e fatores externos. Os resultados da pesquisa mostram que das hipóteses testadas somente há uma relação parcial entre o impacto de fatores incontroláveis de superiores hierárquicos e fatores externos com o desejo de neutralização destes fatores. Conclui-se que entre os gestores pesquisados parece haver uma preocupação em neutralizar fatores incontroláveis.

**Palavras-chave:** Percepção dos Gestores; Princípio da Controlabilidade; Avaliação de Desempenho.

### **1. INTRODUÇÃO**

A avaliação de desempenho permite à direção da empresa avaliar e direcionar, o comportamento dos gestores em relação às metas definidas e também como instrumento na tomada de decisão. Para os gestores, a avaliação de desempenho também é importante, já que o mesmo é recompensado ou penalizado pelo resultado desempenhado. Por isso, o processo de avaliação de desempenho necessita estar equilibrado e dotado de justiça organizacional. Avaliações de desempenho gerencial sem a aplicação do princípio da controlabilidade podem resultar em percepções injustas, por atribuir aos gestores a responsabilidade sobre itens que não possuem controle (PILLING, DONTU & HENSON, 1999).

Nesse cenário, surge o princípio da controlabilidade. O princípio é comumente citado na literatura para orientação da concepção e o entendimento de sistemas de controle gerencial (BEUREN, AMARO, SILVA 2015). Este princípio importante da contabilidade gerencial determina que os gestores só devem ser avaliados com base em elementos que podem controlar, ou seja, os gestores devem ser avaliados somente pelas consequências decorrentes dos seus atos.

Sendo assim, isto implica dizer que as interferências acarretadas no desempenho dos gestores, originadas por atitudes de superiores hierárquicos e fatores ambientais e externos necessitariam de ter seus efeitos neutralizados em sua avaliação de desempenho (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008). A argumentação defendida é que, quando os gestores têm o seu desempenho avaliado por fatores que não controlam, entendem a avaliação como injusta e tornam-se insatisfeitos e desmotivados (BURKER; FISCHER; SCHAFFER, 2011).

Com base no exposto, a partir dos resultados da pesquisa de Giraud, Langevin e Mendoza (2008) e o estudo de Beuren, Amaro e Silva (2016), surgiu o interesse de investigar qual a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. A pesquisa tem como objetivo identificar e analisar a percepção dos gestores de uma empresa pernambucana de distribuição de acumuladores elétricos com relação a aplicação do princípio da controlabilidade.

A importância deste estudo está em trazer evidências empíricas e práticas adicionais para o entendimento da opinião dos gestores quanto ao princípio da controlabilidade. Além disso, este estudo pretende contribuir para a consolidação da teoria relativa ao princípio da controlabilidade no contexto das empresas brasileiras, já que o assunto ainda é pouco abordado na literatura nacional.

No âmbito acadêmico, bem como no social, o estudo irá contribuir no sentido de ressaltar a importância da aplicação do princípio da controlabilidade durante a avaliação de desempenho para que os seus funcionários se sintam avaliados com justiça e motivados.

Os resultados da pesquisa irão permitir que os profissionais e gestores da empresa estudada que estão ou estarão ligados ao processo de gestão compreendam melhor o fenômeno que envolve os sistemas de avaliação de desempenho e, dessa forma, consiga adquirir conhecimentos que facilitem o seu processo de tomada de decisão nas organizações.

Diante do cenário exposto tem-se a questão de pesquisa norteadora do estudo: Qual a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade?

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Avaliação de Desempenho**

De acordo com Pereira (1993, p.127):

Avaliar desempenho constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos essenciais para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

O processo de avaliação de desempenho ou performance dos gestores é um processo bastante dinâmico, que é identificado em todos os processos de gestão empresarial, embora, particularmente seja mais relacionado na fase de execução e controle do planejamento para auxiliar na tomada de decisão. Conforme Etzioni (1995) apud Robins (1978), a simples existência de um processo de planejamento pode ser ineficiente se não houver um monitoramento das ações dos gestores.

As organizações possuem necessidade de efetuar a avaliação de desempenho para garantir que o seu sistema está funcionando adequadamente, ou seja, para se obter a informação de que os recursos empenhados estão sendo consumidos na medida exata para a

obtenção dos resultados desejados, e que o seu consumo esteja relacionado estritamente com os seus objetivos e o planejamento estratégico da organização

Além disso, o sistema de avaliação de desempenho tem como principal objetivo fazer com que os gestores tomem decisões congruentes com as metas organizacionais (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008). Dessa forma, a avaliação da *performance* gerencial é uma importante função de controle gerencial para as organizações (GHOSH; LUSCH, 2000).

Ao criar uma sistemática de avaliação de desempenho, tanto para o operacional quanto para os gestores, a organização tem como obrigação divulgá-la de forma ampla e objetiva para todos da organização, mesmo aqueles que não estejam dentro do processo. Dessa forma, a criação ou alteração de um sistema de avaliação de desempenho, seja ele relacionado a operações da organização ou aos seus gestores, deve se pautar em princípios claramente definidos e inclusive o princípio da controlabilidade. Seguem alguns destes princípios conforme Cohen e Fink (2003) e Anthony e Govindarajan (2002):

- a) Critérios de avaliação: quando é formada a avaliação de desempenho, deve-se saber exatamente o que será avaliado e de que forma;
- b) Entendimento dos critérios de avaliação pelos avaliados: é essencial que aqueles que são avaliados saibam o porquê e a forma que seus desempenhos serão observados;
- c) Medidas justas de mensuração: as formas de mensuração do desempenho devem ser percebidas como justas por todos os participantes do processo;
- d) Recompensas e punições: deve-se estabelecer princípios claros de recompensa e punição para os casos de boas ou más atuações percebidas;

Nesse sentido, o sistema de avaliação de desempenho é imprescindível para uma organização aliado a um sistema de informação de controle gerencial eficiente. Banker e Datar (1989) ressaltam que um sistema de avaliação de desempenho contempla duas dimensões: a construção de um sistema de mensuração da *performance* gerencial e a escolha de uma compensação ou incentivo baseado na mensuração da *performance*. Aguiar (2009) esclarece que a medição da *performance* está relacionada com as áreas de desempenho, as metas e as medidas de desempenho definidas em cada área, ou seja, a mensuração depende da sua área de desempenho em que a sua função pode exercer influência na sua avaliação de desempenho, que assim como estabelece o princípio da controlabilidade, os gestores só devem ser avaliados com base em elementos controláveis e que são de suas responsabilidades.

Obter resultados de um sistema de avaliação de *performance* que efetivamente reflitam o desempenho dos gestores é imprescindível, pois caso contrário, não é somente a qualidade do sistema de avaliação que estará comprometida, mas também a recompensa ou penalização aos gestores (GHOSH; LUSCH, 2000).

Com base no explanado anteriormente, o que poderia contribuir para a construção de um sistema de avaliação de *performance* que efetivamente demonstre o real desempenho dos gestores é a implementação do princípio da controlabilidade. Porém, também se percebe que nem sempre existe a vontade de que o princípio da controlabilidade seja aplicado em sua totalidade nas organizações, o que torna o assunto controverso e discutido pelos pesquisadores.

## 2.2 Princípio da Controlabilidade e Hipóteses da Pesquisa

O princípio da controlabilidade determina que os gestores somente devem ser avaliados por elementos controláveis, ou seja, se fatores incontroláveis como por exemplo, mudanças no cenário. Os pesquisadores ressaltam que os fatores incontroláveis são basicamente econômicos e competitivos, ou seja, os avaliadores de desempenho possuem dificuldades com as variações desses fatores, porque, apesar de serem incontroláveis,

ocasionalmente os gestores baseiam as suas decisões a partir dessas variações, de modo que os seus impactos sejam minimizados durante a avaliação de desempenho.

A aplicação do princípio da controlabilidade é relevante sob o ponto de vista da motivação dos gestores (HUFFMAN; CAIN, 2000) para adequar os esforços do trabalho gerencial e contornar comportamentos disfuncionais (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011). A motivação é uma decorrência deste princípio, pois com a sua aplicação na totalidade os gestores se sentirão mais confortáveis e motivados para participar, criar e inovar com soluções para melhorar a alocação dos seus esforços na empresa visando atingir os objetivos organizacionais.

McNally (1980) alerta que a não aplicação na sua totalidade do princípio da controlabilidade, ou seja, se a avaliação de performance dos gestores for realizada com base em fatores que estes têm pouco ou nenhum controle, é bem provável que a avaliação de desempenho não mensure os reais esforços que foram despendidos, o que acarreta em uma baixa motivação por parte dos gestores. Dessa forma, uma organização que não aplica o conceito da controlabilidade desconhece a verdadeira contribuição dos gestores em relação às metas de desempenho estipuladas.

Estudos que tratam sobre a aplicação do princípio da controlabilidade com uma abordagem teórica argumentam que existem dois motivos principais para o interesse da organização. O primeiro motivo se refere a uma avaliação confiável do desempenho gerencial dos gestores. Por isso, neste primeiro motivo é importante separar aquilo que é fruto do resultado pessoal do gestor e aquilo que é atribuído a fatores incontroláveis. O segundo motivo, é de que ele ajuda as empresas a influenciar o comportamento dos seus gestores, pois está conectado de uma certa forma intrínseca ao de equidade (GIRAUD, LANGEVIN, MENDOZA, 2008).

Sob a luz da teoria econômica, Beuren (2014) afirma que a não adoção do princípio da controlabilidade contribui com o aumento da assimetria informacional entre a direção e os gestores. Tomando como base que o princípio possibilita à organização compreender qual a contribuição dos gestores no alcance das metas e quais são os impactos resultantes dos fatores externos. Sem esse tipo de informação, grande parte da responsabilidade dos gestores seria atribuída aos fatores incontroláveis na avaliação de desempenho, contribuindo assim para uma maior assimetria das informações, ou seja, ocasionando uma quebra na eficiência e na eficácia da organização (LARMANDE; PONSSARD, 2007).

Com base no exposto acima, é possível identificar vários argumentos que reforçam a necessidade da aplicação do princípio da controlabilidade na sua totalidade nas organizações para avaliação de desempenho. Porém, apesar dos motivos citados acima para a adoção do princípio da controlabilidade, alguns estudos demonstram que o mesmo não é aplicado de forma integral nas organizações (MERCHANT, 1989; OTLEY, 1990; BUSHMAN; INDJEKIAN; SMITH, 1995; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008).

Dearden (1987) exemplifica esse posicionamento de que o princípio não é aplicado na sua totalidade nas organizações mencionando que inserir na avaliação de desempenho fatores que os gestores não podem controlar por completo, mas podem influenciar, induz o gestor ao menos prestar atenção nestes fatores. Burkert, Fischer e Schaffer (2011) citaram que existem dois argumentos na literatura que tentam explicar esses resultados empíricos.

O primeiro argumento é de que nem sempre é pleno interesse das organizações aplicar o princípio da controlabilidade como, por exemplo, gestores responsáveis por fatores de desempenho que não podem controlar totalmente, mas que podem ao menos influenciar, serão induzidos a continuar prestando atenção para esses fatores. No âmbito da teoria da agência e do principal, sobre certas condições de assimetria de informação, é do seu interesse manipular toda e qualquer informação à sua disposição (GIRAUD; LANGEVIN, MENDOZA, 2008), ou seja, considerando que o principal buscará a redução da assimetria informacional junto ao

agente, é interessante o principal acessar todos os esforços realizados pelo agente (gestor), isto inclui os fatores incontroláveis (ANTLE, DEMSKI, 1988).

O segundo argumento é com relação às dificuldades inerentes à aplicação do princípio da controlabilidade, pois os fatores incontroláveis nem sempre são fáceis de avaliar (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011).

Sobre a aplicação do princípio da controlabilidade no processo de avaliação de *performance* dos gestores são identificadas pesquisas tanto no âmbito internacional quando nacional. Algumas pesquisas no âmbito nacional serão destacadas no Quadro 1 abaixo:

**Quadro 1 – Pesquisas do princípio da controlabilidade publicadas em periódicos nacionais**

<b>Autores</b>	<b>Periódico</b>	<b>Temática abordada e Resultados</b>
Beuren, Amaro, Silva (2015)	<i>Revista Eletônica de Administração - READ</i>	Averigua a percepção dos gestores em relação ao princípio da controlabilidade para o alcance da justiça organizacional, realizando uma abordagem quantitativa junto as 150 Melhores Empresas para Você Trabalhar, conforme revista Você S/A, 2011, com uma amostra de 63 respondentes. O estudo foi baseado no estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008) e obteve como resultado de que o efeito da aplicação do princípio da controlabilidade sobre o desempenho dos gestores não é direta e de que não leva a um aumento da percepção de justiça organizacional. As hipóteses mostraram que há relação entre o princípio da controlabilidade e a justiça
Camargo, Helal e Boas (2007)	<i>Enegep. 2007.</i>	Examina a relação entre o desempenho financeiro e a remuneração dos executivos de empresas brasileiras de capital aberto com ADRS listadas em bolsas americanas. A análise é feita por meio de uma regressão múltipla com dados de uma amostra de 29 empresas brasileiras. Conclui-se que existe uma relação positiva e significante entre a remuneração, o desempenho financeiro.
Dalmacio, Rezende e Slomski (2009)	<i>Revista Universo Contábil</i>	Verificar se existe variabilidade nos indicadores contábeis (Margem Bruta, Margem EBIT, Margem Operacional, Margem Líquida, Margem EBITDA, Rentabilidade do Ativo e Rentabilidade do Patrimônio Líquido), entre os setores, utilizados como medidas de performance nos contratos de remuneração variável dos gestores. Como resultado da pesquisa demonstraram que, em alguns setores específicos, os indicadores de <i>performance</i> podem ser utilizados como parâmetros de remuneração dos gestores.
Aguiar et al. (2012)	<i>RAE – Revista de Administração de Empresas</i>	Investiga de há relação entre a presença de incentivos gerenciais e as práticas de controlabilidade gerencial associadas ao princípio da controlabilidade. Como metodologia de pesquisa foram adotadas pesquisas <i>in loco</i> para coleta de dados em nível organizacional e testes estatísticos não paramétricos foram utilizados para análise dos dados. Entre as práticas analisadas, o estudo conclui que apenas orçamento anual, análise por centro de responsabilidade e avaliação de desempenho.
Angonese, Beuren (2014)	<i>Revista Pensar Contábil</i>	Verificar a percepção dos alunos dos cursos de pós-graduação em gestão empresarial e em controladoria sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. É uma pesquisa descritiva realizada através de levantamento, com abordagem quantitativa. Os resultados da pesquisa demonstram que na opinião da maioria dos alunos de pós-graduação em gestão empresarial, todos os fatores analisados exercem significativa ou muita significativa influência em um sistema de avaliação de desempenho.
Roth, Anzilago, Beuren, Costa (2014)	<i>XIV Congresso USP</i>	Verificar a relação entre o princípio da controlabilidade e o conflito e ambiguidade de papéis no desempenho gerencial, na percepção de gestores de alto, médio e baixo níveis hierárquicos de uma cooperativa de produção por unidades de negócios. É uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa que foi realizada por meio de um levantamento consubstanciado no questionário do estudo de Burkert, Fischer e Schaffer (2011). Conclui-se que o princípio da controlabilidade e o conflito de papéis não estão associados com o desempenho gerencial, apenas a ambiguidade de papéis mostrou-se significativamente associada.

Fonte: Elaboração própria, baseado nos autores referenciados.

Em âmbito nacional, as pesquisas em favor do princípio da controlabilidade como medida para avaliação de desempenho dos gestores ainda é inicial. Embora, nos últimos cinco

anos possuam algumas pesquisas relacionadas ao tema. Dentre as pesquisas nacionais destacam-se as desenvolvidas por Aguiar et al. (2012) e Beuren, Amaro e Silva (2015) que são pesquisas publicadas em periódicos nacionais que analisaram as práticas de contabilidade gerencial com a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade em organizações brasileiras.

Giraud, Langevin e Mendoza (2008) consideram em sua pesquisa três fatores incontrolláveis, que resultaram, respectivamente em três hipóteses de pesquisa. Beuren, Amaro e Silva (2015) também consideram três hipóteses acrescentando as percepções de justiça organizacional. Neste presente trabalho, serão consideradas duas hipóteses acrescentando a influência do cargo e tempo de empresa nesses fatores incontrolláveis de acordo com a proposta desse estudo:

H1. A extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontrolláveis está positivamente relacionada com o desejo dos gestores em neutralizar esses feitos.

H2. A extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontrolláveis está positivamente associado com o seu cargo e tempo de empresa.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto aos seus objetivos, por visar descrever e analisar qual a proporção da percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Quanto à sua abordagem, é classificada como quantitativa, por utilizar-se de levantamento de dados através de questionário.

A população objeto do estudo compreendeu 53 gestores da empresa pernambucana de acumuladores elétricos localizado na unidade do escritório central da empresa em Recife. A empresa foi escolhida pela sua conveniência de acesso aos dados, pois atualmente sou funcionário da organização no setor de Controladoria. Os 53 gestores foram divididos em suas respectivas funções como: gerente, coordenador e supervisor durante a resposta do questionário. Desse universo, 31 gestores responderam ao questionário de pesquisa totalizando cerca de 59% da população, constituindo assim uma amostra não probabilística e intencional. A escolha dessas três funções deu-se afim de identificar o nível de percepção destes gestores entre os níveis hierárquicos iguais e superiores.

Dentro destas funções foram incluídas variáveis demográficas e sociais para se ter um melhor entendimento sobre a aplicação do princípio da controlabilidade na organização e para obter-se um perfil dos gestores da organização. Com o intuito de verificar quais áreas que possuem uma maior percepção sobre a influência do princípio da contabilidade, quais funções, quanto tempo de empresa, entre outras.

A coleta de dados foi realizada por meio de levantamento. Este levantamento foi realizado durante as duas primeiras semanas de setembro de 2016. O questionário foi elaborado no aplicativo Google Docs e enviado por correio eletrônico aos gestores da empresa. No e-mail enviado para os gestores foi dada uma explanação inicial sobre a conceituação do Princípio da Controlabilidade e foi informado para os gestores que os resultados da pesquisa seriam utilizados apenas para fins acadêmicos garantindo assim o seu anonimato.

O instrumento de pesquisa, foi elaborado a partir das questões sobre controlabilidade identificadas e analisadas no estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008) e pelo estudo de Beuren, Amaro e Silva (2015). O questionário foi elaborado com 14 perguntas, sendo 10 delas fechadas e 4 abertas. Na aplicação do questionário com os gestores da organização, buscou-se a percepção dos gestores nos três tipos de fatores incontrolláveis conforme a Figura 1 abaixo.

Teoria	Construtos	Questões do instrumento de pesquisa
Princípio da Controlabilidade	Interdependência Horizontal (IHO)	1) Até que ponto você estima que seus resultados tenham sido afetados pelas decisões tomadas por outros gestores da sua empresa (interdependências horizontais ou influência de gestores pertencentes ao mesmo nível hierárquico). (A1)
		4) Você considera que, na avaliação do seu desempenho, houve efeitos das decisões tomadas por outros gestores da sua empresa (interdependências horizontais ou influência dos gestores pertencentes ao mesmo nível hierárquico). (A2)
	Interdependência Hierárquica (IHI)	2) Até que ponto você estima que seus resultados tenham sido influenciados pelas decisões tomadas em níveis hierárquicos superiores (interdependências hierárquicas ou influência de níveis hierárquicos superiores). (B1)
		5) Você considera que, na avaliação do seu desempenho, houve efeitos das decisões tomadas em níveis hierárquicos superiores (interdependências hierárquicas). (B2)
	Fatores Externos (FE)	3) Até que ponto você estima que seus resultados tenham sido influenciados por fatores externos à sua empresa (ambiente econômico e político, decisões de clientes ou concorrentes e outros). (C1)
		6) Você considera que, na avaliação do seu desempenho, houve efeitos dos fatores externos à sua empresa (ambiente econômico e político, decisões de clientes ou concorrentes e outros). (C2)

Figura 1: Construtos e Questões do instrumento de pesquisa

Fonte: Beuren, Amaro e Silva (2015)

Para mensurar a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade com relação aos impactos dos fatores incontrolláveis sobre o desempenho dos gestores analisados (A1, B1, C1) foi utilizado a escala do tipo Likert em que 1 = insignificante e 5 = muito significativa. Com relação a necessidade de neutralização dos fatores incontrolláveis (A2, B2, C2) foi utilizado uma escala de três pontos, em que 1 = baixo, 2 = médio e 3 = alto.

Para fins de análise e levantamento estatístico descritivo, os dados da pesquisa foram tabulados no programa MS.Excel e transferidos ao Statistical Package of the Social Sciences – IBM SPSS, Windows versão 23.0. Para testar as hipóteses foi utilizada a análise de correlação de Pearson através do programa IBM SPSS.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão descritos e analisados os resultados da pesquisa. A análise dos resultados é apresentada por grupos. Em um primeiro momento, serão apresentados os resultados referentes a percepção dos gestores sobre a influência de fatores incontrolláveis no seu desempenho, em seguida será apresentado os resultados referentes ao grau de neutralização dos fatores incontrolláveis por parte dos gestores

Na tabela 1 apresentam-se os dados demográficos dos respondentes da pesquisa.

Tabela 1 - Perfil dos respondentes da pesquisa

Variáveis Demográficas		Universo			Amostra			Variáveis Demográficas		Universo			Amostra		
		Qt	Qt	%	Qt	Qt	%			Qt	Qt	%	Qt	Qt	%
Sexo	Masculino	16	16	52%	Área de formação	Administração	11	11	35%						
	Feminino	15	15	48%		Ciências Contábeis	11	11	35%						
Idade	20 a 30 anos	5	5	16%		Comunicação	1	1	3%						
	31 a 40 anos	15	15	48%		Direito	2	2	6%						
	41 a 50 anos	10	10	32%		Economia	1	1	3%						
	Mais de 50 anos	1	1	3%		Engenharia	2	2	6%						
Grau de instrução	Ensino médio completo	1	1	3%		Matemática	1	1	3%						
	Ensino superior completo	4	4	13%		Psicologia	1	1	3%						
	Pós-graduação ou	25	25	81%		Sistemas	1	1	3%						

	Especialização Completa								
<b>Cargo</b>	Mestrado	1	1	3%	<b>Tempo que trabalha na empresa</b>	01 a 05 anos	10	10	32%
	Doutorado	0	0	0%		06 a 10 anos	12	11	39%
	Gerente	8	8	26%		11 a 15 anos	6	6	19%
	Supervisor (a)	4	4	13%		16 a 20 anos	1	1	3%
	Coordenador (a)	19	19	61%		Mais de 20 anos	2	2	6%
<b>Área de atuação profissional</b>	Administrativa	13	13	42%	<b>Tempo na função atual em anos</b>	Menos de 01 ano	2	2	6%
	Auditoria	1	1	3%		01 ano	4	4	13%
	Controladoria	5	5	16%		02 anos	5	5	16%
	Financeira	2	2	6%		03 anos	7	7	23%
	Fiscal	1	1	3%		04 anos	3	3	10%
	Gestão de Pessoas	6	6	19%		05 anos	4	4	13%
	Vendas	2	2	6%		06 anos	1	1	3%
	Tecnologia da Informação (TI)	1	1	3%		7 anos ou mais	5	5	16%

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos resultados da pesquisa, 2016.

Constata-se nos dados demográficos informados na Tabela 1, que 52% dos respondentes da pesquisa são do gênero masculino (16 respondentes), a maioria dos gestores pertence à faixa de 31 a 40 anos. Percebe-se ainda que 81% dos gestores possuem pós-graduação ou especialização completa. Além disso, 61% dos entrevistados possuem o cargo de Coordenador (a) e atuam na área administrativa (42%).

Com relação ainda ao perfil dos candidatos, a sua grande maioria é dividida entre a área de formação por Administração e Ciências Contábeis com cerca de 35% para cada. O tempo de empresa da maioria fica em torno de 6 a 10 anos (39%) e o tempo na função atual exercida da maioria foi de 3 anos com aproximadamente 23%. Esses dados demográficos sinalizam que os respondentes apresentam condições de responder o instrumento de pesquisa.

Com base nisso, analisando-se os resultados no Gráfico 1, observa-se que para os gestores entrevistados os impactos ocasionados por gestores do mesmo nível hierárquico foram considerados em sua maioria como “Pouco significativa” com aproximadamente 42%. Desses 42%, cerca de 64% são coordenadores e 20% são gerentes. Em segundo lugar, com 29% os gestores consideraram como significativa, desse percentual a maioria são coordenadores. Portanto, é possível inferir que para os gestores entrevistados não há uma percepção de influência na sua avaliação de desempenho com relação a outros gestores do mesmo nível hierárquico.

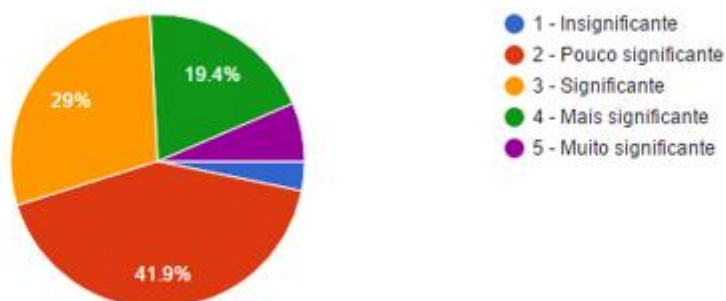


Gráfico 1: Percepção dos gestores sobre o impacto nos resultados por gestores do mesmo nível hierárquico

Fonte: Gráfico elaborado através do *Google Docs*

No Gráfico 2 observa-se um comportamento diferente comparado ao Gráfico 1. Para os gestores entrevistados aproximadamente 42% consideram como “Mais Significante”, ou



seja, que houve influência nos seus resultados por atitudes de gestores de níveis superiores hierárquicos. Desses 42%, são equivalentes a 50% dos gerentes, 75% dos supervisores e 68% dos coordenadores. Isso demonstra que nos três níveis de cargos a percepção de que há influência é acima da média da amostra. Em segundo lugar, cerca de 23% consideram como “Significante” a influência dos gestores de níveis superiores. Dessa forma, pode-se inferir que os gestores reconhecem que decisões tomadas em níveis superiores afetam diretamente nos seus resultados com destaque para os supervisores que houve um percentual maior.

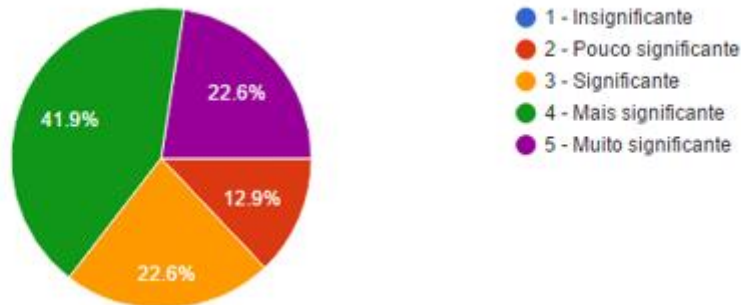


Gráfico 2: Percepção dos gestores sobre o impacto nos resultados por gestores de nível hierárquico superiores

Fonte: Gráfico elaborado através do Google Docs

Analisando os resultados obtidos através do Gráfico 3 percebe-se que os gestores classificaram os impactos na sua avaliação de desempenho através de fatores externos como “significante” com aproximadamente 51,6%. Com base nisso, comparando os resultados obtidos através dos três níveis de interdependências: mesmo nível hierárquico, superior hierárquico e fatores externos, percebe-se que em média os resultados foram considerados como “significante” e “mais significativa”, com destaque para os resultados dos níveis hierárquicos superiores em que cerca de 42% consideraram como “Mais significativa” a influência na sua avaliação de desempenho.

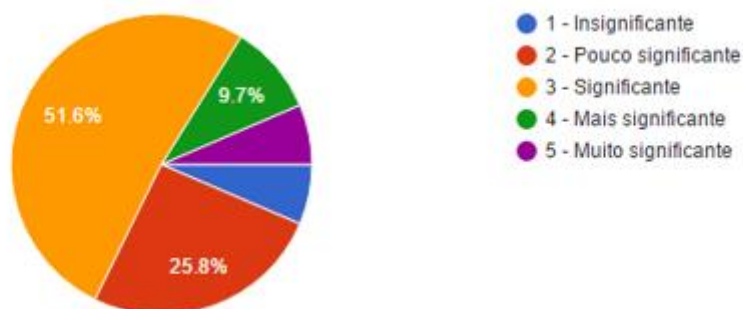


Gráfico 3: Percepção dos gestores sobre o impacto nos resultados por fatores externos.

Fonte: Gráfico elaborado através do Google Docs

No Gráfico 4 percebe-se a preferência dos gestores com neutralização dos impactos de gestores do mesmo nível hierárquico como “Médio” com certa de 48,4%. Desse percentual é verificado que em cada cargo seja de gerente, supervisor ou coordenador os percentuais também ficam em cerca de 50%, o que demonstra um equilíbrio nesta percepção entre os cargos. Cerca de 38,7% consideraram como “Baixo” a necessidade de neutralização. Isso pode ser justificado pelo fato de não haver impactos tão grandes por decisões de gestores do mesmo nível hierárquico, por isso a não necessidade de neutralização desses fatores.

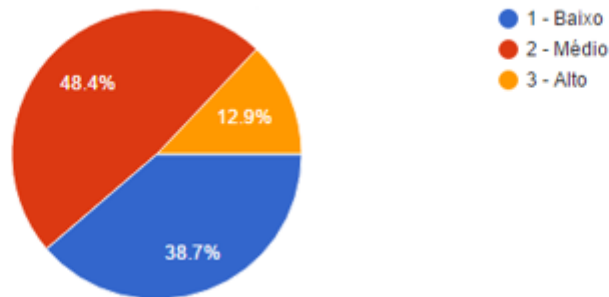


Gráfico 4: Grau de neutralização do impacto de gestores do mesmo nível hierárquico  
Fonte: Gráfico elaborado através do Google Docs

Por outro lado, ao analisar o Gráfico 5 identifica-se a necessidade de neutralização dos impactos por gestores de níveis hierárquicos superiores, os gestores pesquisados responderam como “Alto” com aproximadamente 48,4% de que é necessário a neutralização destes impactos. Desses 48,4% destacam-se que são 52% de coordenadores, 75% de supervisores e nenhum gerente. Isso demonstra que essa percepção é mais identificada em níveis hierárquicos mais operacionais, para os gerentes não há um impacto grande na sua avaliação de desempenho. Em segundo lugar, com aproximadamente 42% responderam como “Médio” a necessidade de neutralização desses fatores incontrolláveis.

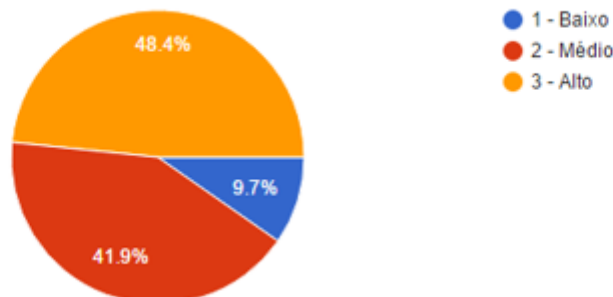


Gráfico 5: Grau de neutralização do impacto de gestores de níveis hierárquicos superiores  
Fonte: Gráfico elaborado através do Google Docs

No gráfico 6 percebe-se que com 51,6% os gestores responderam como “Médio” a necessidade de neutralização dos impactos dos fatores externos. Dentro desse percentual também é identificado que entre os cargos também ficaram entre a média de 50%. Em segundo lugar, responderam como “Baixo” com 35,5%. Este resultado pode ser justificado pela percepção dos gestores de que os fatores externos fazem parte das atividades e que devem ser controladas pelos próprios gestores já que é de difícil avaliação e os gestores esperam ser recompensados pela administração e controle desses fatores.

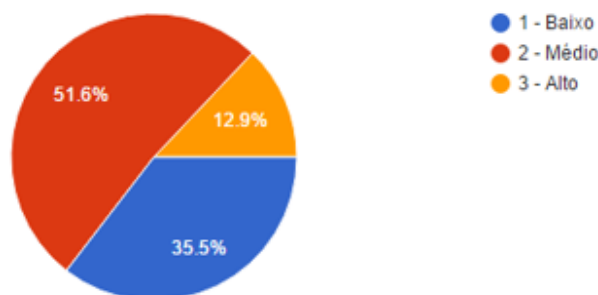


Gráfico 6: Grau de neutralização do impacto de fatores externos

Fonte: Gráfico elaborado através do Google Docs

Na tabela 2, procurou-se verificar se existe correlação entre o impacto dos fatores incontroláveis e o desejo de neutralizar esses fatores por parte dos gestores. Constatou-se que a correlação entre o impacto e o desejo de neutralização dos superiores hierárquicos e fatores externos mostrou significância estatística. Com base nisso, pode-se inferir com esta evidência que quanto maior o impacto dos fatores incontroláveis em um sistema de avaliação de desempenho, maior também é o desejo de que essa influência seja neutralizada, comprovando a hipótese H1 parcialmente com relação aos impactos de superiores hierárquicos e fatores externos.

Tabela 2 - Análise de correlação de Pearson para a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

Impacto dos fatores incontroláveis			
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores Hierárquicos	Fatores externos
Desejo de neutralizar fatores incontroláveis			
Gestores de mesmo nível hierárquico	0,101		
Superiores Hierárquicos		0,676**	
Fatores externos			0,431**

Fonte: elaboração do autor com os dados da pesquisa.

\*\* Significante ao nível de 0,05 (2-tailed)

Na tabela 3, procurou-se verificar se existe uma correlação positiva entre o cargo, tempo de empresa com o desejo de neutralização dos fatores incontroláveis. Os dados relativos à correlação de Pearson demonstrados na tabela 3 não apresentaram significância estatística e por esse motivo não são passíveis de serem analisados. Dessa forma, a hipótese H2 não foi comprovada correlação positiva.

Tabela 3: Análise de correlação de Pearson do cargo e tempo de empresa sobre os impactos incontroláveis

Impacto dos fatores incontroláveis			
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores Hierárquicos	Fatores externos
Cargo	0,051	0,227	0,043
Tempo de empresa	0,158	0,171	0,267

Fonte: elaboração do autor com os dados da pesquisa.

\*\* Significante ao nível de 0,05 (2-tailed)

No estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008), uma pesquisa realizada com amostra de 265 gerentes egressos de uma escola de negócios francesa, constataram que existe uma maior preocupação destes gestores em neutralizar fatores incontroláveis relacionados às decisões de gerentes de mesmo nível hierárquico ou de decisões de superiores hierárquicos. Além disso, no estudo não foi encontrado significância estatística para a correlação entre o

impacto dos fatores externos no processo de avaliação e o seu desejo de neutralização dos fatores incontrolláveis. Os pesquisadores justificaram este resultado à percepção dos gestores de que eles devem atuar como empreendedores e o risco identificado na ocorrência de influência decorrente de fatores externos é um risco próprio do negócio que deve ser suportado e administrado.

Com base nisso, comparando os resultados obtidos com o estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008), percebe-se que em ambas as amostras posicionaram-se reconhecendo como significativa ou muito significativa ou mais significativa o impacto dos fatores incontrolláveis na avaliação de desempenho, principalmente no que se refere aos impactos relacionados a superiores hierárquicos. Quanto ao desejo de neutralização dos fatores incontrolláveis no presente estudo percebeu-se um desejo maior aos impactos relacionados por superiores hierárquicos e por fatores externos, diferente do estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008) que se percebeu um desejo maior referente aos impactos relacionados por gestores de mesmo nível hierárquico e superiores hierárquicos.

Dessa forma, compreende-se que a percepção das duas amostras comparadas difere no que tange à neutralização dos fatores incontrolláveis. Essa diferença pode estar relacionada ao perfil da organização estudada e a amostra reduzida, já que o estudo foi feito em uma empresa de grande porte familiar e comparada ao estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008). Além disso, possui uma menor estratificação de cargos com uma forte centralização de cargos de gerência dentro da organização.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este presente estudo averiguou a percepção dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade em uma empresa pernambucana de acumuladores elétricos. Com base neste princípio, os gestores apenas devem ser avaliados por fatores que possam ser controlados e a neutralização dos fatores incontrolláveis na sua avaliação de desempenho leva à percepção de justiça organizacional por parte dos gestores. O princípio da controlabilidade constitui-se em quesito que não pode ser ignorado no momento de elaboração de sistemas de avaliação de desempenho. Dessa forma, duas hipóteses foram elaboradas para direcionar as análises, seguindo o proposto no estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008).

Pautadas no objetivo do estudo, duas hipóteses foram testadas. Inicialmente testou-se a H1 - A extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontrolláveis está positivamente relacionada com o desejo dos gestores em neutralizar esses feitos. Esta hipótese foi parcialmente confirmada. Pelo teste de correlação, houve significância estatística na relação entre o impacto de superiores hierárquicos e fatores externos no desejo de neutralização destes fatores. Pela análise de correlação, quanto mais significativa o impacto dos superiores hierárquicos e fatores externos em um processo de avaliação de desempenho, maior também tende a ser o desejo de neutralização destes fatores.

A H2 propôs que a extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontrolláveis está positivamente associado com o seu cargo e tempo de empresa. O teste de correlação utilizado para confirmar esta hipótese não apresentou significância estatística para nenhuma das relações estudadas. Dessa forma, não foi possível tirar maiores conclusões sobre esta relação.

De modo geral, com base nos resultados obtidos na pesquisa para os gestores pesquisados há uma preocupação intensa quanto à neutralização dos impactos relacionados aos gestores de níveis hierárquicos superiores e também quanto ao impacto das suas decisões na avaliação de desempenho que foram consideradas como “Significativa” e “Mais significativa”. Por outro lado, foi constatado também uma menor preocupação com relação a

neutralização de impactos relacionados a gestores no mesmo nível hierárquico, infere-se que este resultado possa ter sido pela baixa influência na organização das decisões tomadas por gestores do mesmo nível hierárquico.

Conclui-se que entre os gestores pesquisados possui uma preocupação com a sua avaliação de desempenho e com a necessidade de neutralização dos fatores incontroláveis. No entanto, o resultado desta pesquisa limita-se à opinião da amostra pesquisada. Além disso, o formato elaborado das questões fechadas e limitadas a três ou cinco alternativas, pode ter ocasionado um viés nas respostas, interferindo nos resultados da pesquisa.

Nesse sentido, recomenda-se a replicação deste estudo com um maior número de gestores e com ajustes julgados relevantes nas métricas do instrumento de pesquisa, por exemplo, com públicos diferentes e que possam ser comparados os comportamentos dos gestores, o que levam a se comportar de determinada maneira podem constituir interessantes campos de pesquisa para a área. Apesar das limitações apontadas, o estudo tem sua relevância pelo motivo de procurar entender aspectos relacionados ao desempenho gerencial e aumentar o conhecimento sobre o tema ao investigar a concepção dos gestores no que diz respeito ao princípio da controlabilidade em uma empresa brasileira.

Dessa forma, na gestão contemporânea é observado que os modelos de gestão aplicados nas grandes organizações são mais precisos e constituem-se como ferramentas fundamentais para que os gestores possam fazer um adequado reconhecimento do desempenho despendido no processo de gestão e operacionalização dos objetivos organizacionais. Por isso, a importância deste tipo de estudo, ainda que limitado pelas estratégias metodológicas delineadas, irá contribuir para a literatura nacional na área de contabilidade gerencial.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. *RAE. Revista de Administração de Empresas*, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012.
- ANGONESE, R.; BEUREN, I. M. Percepção de alunos de cursos de pós-graduação sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. *Revista Pensar Contábil*.
- ANTLE, R.; DEMSKI, J. S. The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, v. 63, n. 4, p. 700-718, Oct., 1988.
- ANTLE, R.; DEMSKI, J.S. The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, v.63, n.4, p. 700-718, Oct., 1988.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo:Atlas, 2002.
- BEUREN, Amaro, Silva. Percepção dos gestores em relação ao princípio da controlabilidade para o alcance da justiça organizacional. *READ – Porto Alegre*, p.378-405, 2015.
- BANKER, R.; DATAR, S. M. Sensitivity, precision, and linear aggregation of signals for performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, v. 27, n. 1, Spring 1989.
- BUEREN, I. M.; AMARO, H. D.; SILVA, P. Y. C. Percepção dos gestores em relação ao princípio da controlabilidade para o alcance da justiça organizacional. *READ*, ed. 81, n. 2, p.378-405, 2016.
- BURKERT, M.; FISCHER, F. M.; SCHAFFER, U. Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research*, v.22, n.3, p.143-459, 2011.
- CAMARGOS, M. A.; HELAL, D. H.; BOAS, A. P. Análise empírica da relação entre a remuneração de executivos e o desempenho financeiro de empresas brasileiras. In: ENEGEP, 27., 2007, Foz do Iguaçu. *Anais...*Rio de Janeiro: ABEPRO, 2007.

- COHEN, A. R.; FINK, S. L. *Comportamento organizacional: conceitos e estudos de caso*. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- DALMACIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; SLOMSKI, V. Análise setorial das medidas de performance utilizadas nos contratos de remuneração dos gestores. *Revista Universo Contábil*, v.5, n. 3, p; 06-23, 2009.
- DEARDEN, J. Measuring profit center managers. *Harvard Business Review*, p. 84-88, Sep./Oct., 1987.
- GIRAUD, F.; LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of manager opinions. *Management Accounting Research*, v.19, n.1, p.32-44, 2008.
- GHOSH, D.; LUSCH, R. F. Outcome effect, controllability and performance evaluation of managers: some field evidence from multi-outlet business. *Accounting, Organizations and Society*, v.25, n. 1, p. 411-425, 2000.
- HUFFMAN, C.; CAIN, L. B. Effects of considering uncontrollable factors in sales force performance evaluation. *Psychology & Marketing*, v. 17, n.9, p.799-833, 2000.
- LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours? *European Management Journal*, v.31, n.3, p.209-222, 2013.
- LARMANDE, F.; PONSSARD, J. *Environment factor, private information and the controllability principle*. Ecole Polytechnique Centre National de la Recherche Scientifique, v. 1, Feb. 2008. Disponível em: <<http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/24/30/64/PDF/2007-10-01-1685.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2011.
- MCNALLY, G. M. Responsibility accounting and organization control: some perspectives and prospects. *Journal of Business Finance & Accounting*, v. n. 2, 165-181, 1980.
- MERCHANT, K. A., VAN DER STEDE, W. A. *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education. 2007.
- \_\_\_\_\_. *Management control systems*. New York: Prentice Hall, 2003.
- MERCHANT, K. Rewarding results: motivating profit center managers. New York: Harvard Business School Press, 1989.
- PILLING, B. K.; DONTU, N.; HENSON, S. Accounting for the impact territory characteristics on sales performance: Relative efficiency as a measure of salesperson performance. *The Journal of Personal Selling and Sales Management*, v. 21, n. 2, 35-45, 1999.
- PEREIRA, C. A. Estudo de um Modelo Conceitual de Avaliação de Desempenhos para Gestão Econômica. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 1993.
- PINTO, L. J. S., FALCÃO, D. F., & LUSTOSA, P. R. B. Apuração de fatores não-controláveis: um estudo sobre as ações da empresa Rubi Engenharia em prol da redução dos efeitos negativos. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 3, n. 2, 107-123, 2013.
- ROBBINS, Stephen Paul. *O processo administrativo: integrando teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1978.
- ROTH, T. C.; ANZILAGO, M.; BEUREN, I. M.; COSTA, M. C. Aplicação do princípio da controlabilidade como mediador de conflitos e ambiguidade de papéis e o desempenho gerencial. *Anais...XIV Congresso USP*, São Paulo, 2014.