

Área Temática: Finanças: Contabilidade financeira e gerencial

**Percepção de Alunos de Cursos de Pós-Graduação sobre a Aplicação do Princípio da Controlabilidade**

**The Perception of the Graduate Courses' Students on the Application of the Controllability Principle**

**AUTORES**

**RODRIGO ANGONESE**

Universidade Regional de Blumenau  
rangonese@al.furb.br

**ILSE MARIA BEUREN**

Universidade Regional de Blumenau  
ilse@furb.br

**Resumo**

O princípio da controlabilidade estabelece que o gestor deve ser avaliado somente pelo resultado decorrente das suas próprias atitudes. Assim, este estudo objetiva verificar a percepção dos alunos dos cursos de pós-graduação em gestão empresarial e em controladoria sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa. Os resultados da pesquisa mostram que na opinião da maioria dos alunos de pós-graduação em gestão empresarial, todos os três fatores incontroláveis analisados exercem significativa ou muito significativa influência em um sistema de avaliação de desempenho e que há um maior desejo de neutralização dos fatores incontroláveis externos. Para os alunos do curso de pós-graduação em controladoria também há reconhecimento, pela maioria, de que os três fatores incontroláveis analisados exercem significativa ou muito significativa influência em um sistema de avaliação de desempenho. Entretanto, para essa parte da amostra não houve uma preocupação tão intensa com a neutralização dos fatores incontroláveis, se comparado com os alunos do curso de gestão empresarial. Na opinião dos alunos do curso de controladoria, dentre os três fatores incontroláveis, manifestaram um desejo maior com a neutralização de fatores incontroláveis decorrentes de decisões tomadas por superiores hierárquicos.

**Palavras-chave:** Percepção. Princípio da controlabilidade. Fatores incontroláveis.

**Abstract**

The controllability principle establishes that managers should only be judged by the result of their own attitudes. Therefore, the goal of this study is to verify the perception of the post-graduation in business management and controlling students on the application of the controllability principle. A descriptive study was conducted through a survey, adopting a quantitative approach. The survey results show that, in the opinion of most students graduate in business management, all of the three uncontrollable factors analyzed have significant or very significant influence on a system of performance evaluation and that there is a greater desire for neutralization of external uncontrollable factors. Regarding the students of post graduation in controlling there is also recognition, by the majority, that the three uncontrollable factors analyzed have significant or very significant influence on a system of performance evaluation. However, for this portion of the sample there wasn't an intense

concern with the neutralization of uncontrollable factors, compared with students of business management. In the opinion of the controlling students, among the three uncontrollable factors, there is a greater desire for the neutralization of uncontrollable factors arising from decisions made by superiors.

**Keywords:** Perception. Controllability principle. Uncontrollable factors.

## 1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho dos gestores é um instrumento de gestão bastante comum em empresas de diversos segmentos. Permitir à direção da empresa avaliar e direcionar o comportamento dos gestores em relação às metas estabelecidas oferece informações importantes para o processo de decisão. Para o gestor, a avaliação de desempenho também é importante, visto que o mesmo é recompensado ou penalizado pelo resultado apresentado. Por isso o processo de avaliação de desempenho necessita estar dotado da qualidade de justiça. A percepção de justiça pelas partes envolvidas é fundamental, visto que se esse requisito não for cumprido, corre-se o risco de ver o processo de avaliação cair em descrédito.

Neste contexto surge o princípio da controlabilidade. Este princípio preconiza que os gestores submetidos à avaliação de desempenho devem somente ser avaliados pelas consequências decorrentes de seus atos. Sendo assim, interferências causadas no desempenho dos gestores, motivadas por atitudes de superiores hierárquicos, gestores de mesmo nível hierárquico e até mesmo interferências ocasionadas por fatores ambientais como catástrofes, alterações climáticas, crises financeiras, greves, deveriam ter seus efeitos neutralizados. Somente assim se asseguraria uma medida adequada do esforço de cada gestor para o alcance das metas estabelecidas.

Entretanto, considerando a abordagem teórica do assunto, há um posicionamento de que nem sempre é o desejo dos gestores terem os efeitos de fatores incontroláveis anulados. Na pesquisa realizada por Giraud, Langevin e Mendoza (2008), os gestores manifestam claramente o desejo de neutralizar as interferências ocasionadas por superiores hierárquicos ou por gestores de mesmo nível hierárquico na sua avaliação de desempenho, mas o mesmo não ocorre quando os gestores revelam sua opinião sobre fatores incontroláveis externos. Segundo os autores, quando os gestores posicionam-se sobre os fatores incontroláveis externos, há evidências que remetem a acreditar que os mesmos não desejam neutralizar essas interferências nas suas avaliações de desempenho. Revelam sua opinião, entendendo que essas interferências fazem parte do negócio e eles devem se comportar como gestores, assumindo e gerenciando esse risco.

A partir dos resultados desta pesquisa, surgiu o interesse em investigar não somente o posicionamento dos gestores, mas também qual a opinião dos *controllers*, responsáveis pela implementação dos sistemas de avaliação de desempenho e pela aplicação do princípio da controladoria. Este estudo diferencia-se dos anteriores pelo fato de pesquisar a opinião dos dois públicos envolvidos no processo, por um lado os gestores, representados pelos alunos de pós-graduação do curso de gestão empresarial, e por outro lado os *controllers*, representados pelos alunos do curso de pós-graduação em controladoria. Assim elaborou-se a seguinte questão problema: Qual a percepção dos alunos de pós-graduação em gestão empresarial e em controladoria sobre a aplicação do princípio da controlabilidade? Portanto, o objetivo geral do estudo é verificar a percepção dos alunos dos cursos de pós-graduação em gestão empresarial e em controladoria sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

O estudo inova ao descrever a opinião dos profissionais que estão ou estarão ligados à área da controladoria, permitindo que haja uma comparação do posicionamento entre as duas partes. A principal motivação para a pesquisa é gerar contribuição para a área contábil e de controladoria, para que a mesma se mantenha relevante e atuante no processo de gestão das organizações. Segundo Beuren, Schlindwein e Pasquali (2007, p. 23), “a evolução de uma área de conhecimento dá-se, principalmente, com a investida de pesquisadores, professores, alunos e profissionais na criação e aplicação de teorias”.

A contribuição pretendida, sob o ponto de vista teórico é buscar a confirmação ou não de resultados de pesquisas anteriores, já que o tema é pouco explorado na literatura e carente de estudos que efetivamente possam confirmar o resultado de pesquisas anteriores. Os resultados do estudo também permitirão aos profissionais entender melhor o fenômeno que

envolve os sistemas de avaliação de desempenho e, assim, adquirir conhecimento para melhorar o seu processo de tomada de decisão.

## 2 PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE

O princípio da controlabilidade é um dos fatores que deve ser levado em consideração ao estabelecer nas organizações um sistema de controle gerencial para fins de avaliação do desempenho dos gestores. Torna-se fundamental, na medida em que se constitui em um pré-requisito para se estabelecer um senso de justiça no sistema de avaliação (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008).

A controlabilidade, conforme Aoki (1974, p. 51), “aparece como a técnica necessária ou que oferece condições suficientes para a existência de leis de controle com a propriedade desejada”. Segundo Antle e Demski (1988, p. 700), controlabilidade é definida como “a noção de que um gerente deve ser avaliado baseado no que ele ou ela controla”. Na concepção de Giraud, Langevin e Mendoza (2008, p. 32), controlabilidade é o princípio que prega que “os gerentes devem somente ser avaliados tendo por base elementos que eles possam controlar”. Referindo-se ao princípio da controlabilidade, Demski (1976) afirma que “um dos poucos dogmas aceitos em contabilidade gerencial é a noção de que a *performance* gerencial é melhor avaliada focando-se naqueles aspectos da performance controláveis pelo gestor em questão”.

Pelos conceitos apresentados, depreende-se que o princípio da controlabilidade constitui-se no estabelecimento de regras que devem ser consideradas no momento da utilização dos controles gerenciais para a tomada de decisão. Essas regras objetivam evitar injustiças no processo avaliativo de determinado gestor, a fim de evitar que o mesmo seja prejudicado por decisões ou interferências de fatores que não estão sob seu domínio. Assim, os gestores que são avaliados tendo por base controles gerenciais, que oferecem informações para avaliação tratadas pelo princípio da controlabilidade, serão responsabilizados apenas pelas consequências (positivas ou negativas) dos seus atos.

Denota-se que o princípio da controlabilidade busca assegurar ao gestor uma avaliação justa de seu desempenho, a qual implica neutralização daqueles fatores que fugiram ao seu controle. Merchant e Van der Stede (2003) explicam que a neutralização dos fatores necessários para a aplicação do princípio da controlabilidade pode ocorrer de duas formas. A primeira é a neutralização chamada *ex-ante*, que consiste em selecionar medidas de *performance* que excluem aqueles itens que os gestores não podem controlar. A segunda forma é conhecida por *ex-post*, ou seja, ao final do período são realizados ajustes com a finalidade de eliminar o impacto daqueles fatores considerados fora de controle dos gestores.

Giraud, Langevin e Mendoza (2008, p. 33-34) apontam dois motivos básicos para as organizações implementar o princípio da controlabilidade. O primeiro está relacionado a uma avaliação confiável da *performance* dos gestores. Nesses casos há necessidade de separar da medida de desempenho escolhida, o que é resultado dos esforços pessoais do gestor e o que é atribuído a fatores incontroláveis. O segundo motivo para a adoção de princípios de controlabilidade refere-se ao auxílio que o princípio oferece às organizações no sentido de influenciar o comportamento dos gestores. A ideia de equidade (ATKINSON, 1987; CHOUDHURY, 1986) e a percepção de justiça (ILGEN et al., 1979; MURPHY; CLEVELAND, 1991) é condição fundamental para a avaliação da eficácia.

Eccles (1991) esclarece que a ideia de equidade e justiça é necessária, visto que se o gestor perceber o sistema de avaliação como injusto, ele pode adotar um comportamento inadequado, procurando defender seus próprios interesses. Há também a possibilidade do gestor desenvolver uma cultura de desculpas, atribuindo a culpa pelo baixo desempenho apenas aos fatores incontroláveis (MERCHANT, 1989).

Uma organização que não aplica o conceito de controlabilidade, desconhece a

verdadeira contribuição dos gestores em relação às metas de desempenho estipuladas. Sob a ótica da teoria econômica, poder-se-ia afirmar que a não adoção do princípio da controlabilidade contribui com o aumento da assimetria informacional entre a direção e os gestores. Considerando que o princípio da controlabilidade permite à organização compreender qual a contribuição dos gestores no alcance das metas e qual o impacto dos fatores externos. Sem essa informação, muito da responsabilidade dos gestores poderia ser atribuído aos fatores incontroláveis, contribuindo para uma maior assimetria das informações e ocasionando uma quebra na eficiência e na eficácia da organização (LARMANDE; PONSSARD, 2007).

Apesar dos motivos destacados 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; INDJEJIKIAN; SMITH, 1995; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008). Dearden (1987) justifica esse posicionamento mencionando que inserir na avaliação de desempenho fatores que os gestores não podem controlar por completo, mas podem influenciar, induz o gestor a pelo menos prestar atenção nestes fatores. Sob a ótica da teoria da agência, 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) e isso inclui fatores que estão além do controle do agente (ANTLE; DEMSKI, 1988).

Larmande e Ponssard (2007) mencionam que nem sempre é fácil avaliar se o gestor tomou a decisão correta. É difícil a tarefa de avaliar as decisões que envolvem fatores incontroláveis (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008). Além disso, a tarefa de avaliar o desempenho sempre foi criticada, devido às diversas possibilidades de indicadores que podem ser utilizados (ECCLES, 1991; BURNEY; HENLE; WIDENER, 2009). Assim, devido à possibilidade de existir uma negociação entre principal e agente sobre os procedimentos adotados na avaliação de desempenho, como consequência, o princípio da controlabilidade poderá ser relegado a um segundo plano (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008).

Giraud, Langevin e Mendoza (2008) pesquisaram a percepção dos gestores sobre a implementação do princípio da controlabilidade. Por intermédio de questionário e entrevista, foram consultados 265 gestores franceses. Os resultados demonstraram que os gestores não desejam a aplicação total do princípio da controlabilidade, principalmente no que se refere aos fatores externos (incontroláveis), devido a subjetividade de neutralização desses fatores. Consideram que a influência dos fatores externos faz parte do trabalho que deve ser administrado da melhor forma possível, assumindo assim, uma postura empreendedora.

Burney, Henle e Widener (2009) realizaram um estudo para verificar se características do sistema estratégico de mensuração de *performance* estão associadas com a percepção de justiça organizacional. Junto a uma amostra de 242 empregados, demonstraram que a percepção de justiça sob a ótica procedural afeta o comportamento organizacional das pessoas, que por sua vez afeta também a *performance* no trabalho.

Percebe-se, portanto, que existe uma relação estreita entre sistemas de avaliação de desempenho, controlabilidade e justiça organizacional. A justiça organizacional é fator fundamental para o bom funcionamento de sistemas de avaliação de desempenho, destacando-se como uma das variáveis mais importantes (PAZ, 1995), enquanto que a controlabilidade possui a função de atribuir ao sistema de desempenho característica de justiça na medida em que o gestor será avaliado apenas pelos fatores que estão sob seu controle.

### **3 AVALIAÇÃO DA PERFORMANCE GERENCIAL**

Avaliação da *performance* gerencial é uma importante função de controle nas organizações (GHOSH; LUSCH, 2000). Banker e Datar (1989) destacam 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*. No que se refere à mensuração da *performance*, Aguiar (2009, p. 49) esclarece que esta dimensão está relacionada com “as área de desempenho, as metas e as medidas de desempenho definidas em cada área”.

Quanto ao incentivo, Aguiar (2009, p. 50) menciona que esta área “está essencialmente associada com os tipos de incentivo que serão incluídos no plano de remuneração gerencial e também com as características desses esquemas de incentivo”. Conforme Aguiar (2009, p. 50), essas duas dimensões estão ligadas de maneira interdependente, “na medida em que a dimensão de incentivo dependerá das medidas de desempenho utilizadas (ou não) para os propósitos de incentivo gerencial”. O autor explica que “o efeito de um tipo de incentivo como os bônus anuais irá depender também da(s) medida(s) de desempenho incluída(s) no plano de remuneração gerencial”.

Obter resultados de um sistema de avaliação da *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).

O que pode auxiliar na construção de um sistema de avaliação de *performance* que efetivamente reflete o real desempenho dos gestores é a implementação do princípio da controlabilidade. Entretanto, também percebe-se que nem sempre existe o desejo de que o princípio da controlabilidade seja aplicado em sua plenitude, o que torna o assunto controverso. Diante das evidências aqui mencionadas, elaboraram-se as seguintes hipóteses:

H<sub>1</sub>: Na percepção dos alunos de pós-graduação em gestão empresarial, a extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontroláveis está positivamente relacionada com o desejo dos gestores em neutralizar esses efeitos.

H<sub>2</sub>: Na opinião dos alunos de pós-graduação em controladoria, a extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontroláveis está positivamente relacionada com o desejo dos controllers em neutralizar esses efeitos por meio do princípio da controlabilidade.

#### **4 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Esta pesquisa, no que se refere aos seus objetivos classifica-se como descritiva; quanto aos procedimentos, como levantamento; e quanto à abordagem, como quantitativa. A pesquisa descritiva, segundo Roesch (1999, p. 130), busca “obter informações sobre determinada população: por exemplo, contar quantos, ou em que proporção seus membros tem certa opinião ou característica, ou com que frequência certos eventos estão associados entre si”.

Ainda de acordo com Roesch (1999, p. 130), se “o propósito do projeto implica medir relações entre as variáveis (associação ou causa-efeito), em avaliar o resultado de algum sistema ou projeto, recomenda-se utilizar preferentemente o enfoque da pesquisa quantitativa”. Roesch (1999, p. 140) esclarece que, “na pesquisa de caráter quantitativo, os processos de coleta e análise de dados são separados no tempo”. No entanto, destaca que ambas as fases estão relacionadas entre si e é a maneira como os dados são coletados que determinará o tipo de análise a se realizar.

A pesquisa de levantamento, segundo Gil (1999, p. 73), “se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Raupp e Beuren (2009, p. 85) mencionam que “os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer”.

A população objeto do estudo compreendeu 66 alunos de cursos de pós-graduação *lato sensu* nas áreas de ciências contábeis e administração. Desse total, 48 responderam ao questionário de pesquisa, constituindo assim na amostra não-probabilística e intencional. A escolha de alunos de pós-graduação deu-se em função de que, alunos com esse perfil já atuam ou pretendem atuar em cargos de gerência, bem como já estão sendo avaliados ou muito provavelmente participarão de uma sistemática de avaliação de desempenho.

Os alunos foram escolhidos a partir de dois cursos de pós-graduação: Gestão Empresarial e Controladoria. A escolha dos alunos destes cursos visou averiguar se há diferença entre a percepção de gestores ou futuros gestores, representados pelos alunos do curso de gestão empresarial, com os profissionais que estão ou estarão ligados à área de controladoria, que é a responsável pelo desenvolvimento dos sistemas de avaliação de desempenho e também pela aplicação do princípio da controlabilidade, representados na pesquisa pelos alunos do curso de controladoria.

A coleta dos dados foi realizada por meio de levantamento. Os respondentes foram reunidos em uma sala, momento em que foram informados sobre o que é controlabilidade e sistema de avaliação de desempenho, além dos propósitos da pesquisa. Após a explanação inicial, os alunos foram convidados a responder as questões do instrumento da pesquisa, de forma voluntária e com garantias de anonimato. A pesquisa ocorreu no dia 26/03/2011 com os alunos do curso de gestão empresarial e no dia 16/04/2011 com os alunos do curso de controladoria. As questões utilizadas no questionário (Apêndice A) foram extraídas do estudo de Giraud, Langevin e Mendoza (2008).

## 5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são descritos e analisados os resultados da pesquisa. A análise dos resultados é apresentada por grupos. Em um primeiro momento, apresentam-se os resultados do grupo de respondentes do curso de pós-graduação em Controladoria.

Na Tabela 1, apresenta-se a percepção dos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria acerca do impacto dos três tipos de fatores incontroláveis selecionados para o estudo.

**Tabela 1 - Percepção dos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria sobre o impacto de fatores incontroláveis na avaliação do desempenho**

	Tipo de fator incontrolável		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
Porcentagem dos respondentes acerca da percepção do impacto do fator incontrolável na avaliação do desempenho			
1 – Insignificante	10%	5%	5%
2 – Menor	5%	10%	10%
3 – Significante	75%	33%	33%
4 – Muito significante	10%	52%	52%
Número de respondentes	21	21	21

Fonte: Dados da pesquisa.

Analizando-se os dados da Tabela 1, observa-se que o percentual acumulado nas opções “significante” e “muito significante” totaliza 85% para todas as opções. Considerando-se somente a opção “muito significante”, percebe-se que os fatores com maior destaque na opinião dos alunos de controladoria são aqueles que se referem aos superiores hierárquicos e aos fatores externos.

Na Tabela 2, apresenta-se a preferência dos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria sobre o grau de neutralização do impacto dos fatores incontroláveis.

**Tabela 2 - Preferência dos alunos de pós-graduação em Controladoria sobre o grau de neutralização do impacto dos fatores incontroláveis**

	Tipo de fator incontrolável		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
<b>Grau de neutralização do impacto dos fatores incontroláveis</b>			
1 – Não devem ser neutralizados	10%	33%	38%
2 – Devem ser parcialmente neutralizados	80%	29%	43%
3 – Devem ser totalmente neutralizados	10%	38%	19%
Número de respondentes	21	21	21

Fonte: Dados da pesquisa.

A preferência demonstrada na Tabela 2 pelos respondentes é mais latente para o fator incontrolável “superiores hierárquicos”. Na opinião de 67% dos alunos do curso de pós-graduação Controladoria, esse fator incontrolável deveria ser parcialmente ou totalmente neutralizado. Em segundo lugar, 62% dos respondentes mencionaram o desejo de neutralização para os fatores externos. Para o fator incontrolável “gestores de mesmo nível hierárquico”, a amostra posicionou-se na opção “devem ser parcialmente neutralizados”.

Assim, torna-se inconclusivo o posicionamento dos respondentes a respeito desse fator, tendo em vista que se somados os 80% aos 10% que se posicionaram pela neutralização total, este item ficaria em primeiro lugar. Se por outro lado os 80% fossem somados aos 10% que se posicionaram pela não neutralização, este fator se classificaria na última posição dentre os três analisados.

Analizando-se as informações constantes nas Tabelas 1 e 2, pode-se entender que, ao mesmo tempo em que os alunos do curso de pós-graduação em Controladoria reconhecem que os três fatores incontroláveis analisados constituem-se como significantes ou muito significantes, também mencionam o desejo claro de neutralização desse impacto, principalmente para os fatores inerentes aos fatores hierárquicos e aos fatores externos.

A partir dos dados constantes nas Tabelas 1 e 2, procurou-se verificar se existe correlação entre o impacto dos fatores incontroláveis e o desejo de neutralizar esses fatores. Os dados são apresentados na Tabela 3.

**Tabela 3 - Análise de correlação de Pearson para a percepção dos alunos de pós-graduação em Controladoria**

	Impacto dos fatores incontroláveis		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
Desejo de neutralizar fatores incontroláveis			
Gestores de mesmo nível hierárquico	0,154		
Superiores hierárquicos		0,023	
Fatores externos			0,018

Fonte: Dados da pesquisa.

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. Apresentados os dados relativos à opinião dos respondentes participantes do curso de pós-graduação em Controladoria, apresentam-se na sequência os dados relativos à opinião dos respondentes participantes do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial.

A Tabela 4 apresenta a percepção dos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial acerca do impacto dos três tipos de fatores incontroláveis selecionados para o estudo.

**Tabela 4 - Percepção dos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial sobre o impacto de fatores incontroláveis na avaliação do desempenho**

	Tipo de fator incontrolável		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
Porcentagem dos respondentes acerca da percepção do impacto do fator incontrolável na avaliação do desempenho			
1 – Insignificante	7%	4%	7%
2 – Menor	22%	0%	30%
3 – Significante	60%	63%	37%
4 – Muito significante	11%	33%	26%
Número de respondentes	27	27	27

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4, que a amostra manifestou maior preocupação com o fator incontrolável que está relacionado a decisões tomadas por superiores hierárquicos, totalizando 96%. Em segundo lugar, com 63% aparece o posicionamento da amostra como significante ou muito significante no que diz respeito ao fator incontrolável “fatores externos”. Em terceiro lugar, pela soma dos respondentes que se posicionaram como significante ou muito significante, encontra-se o fator incontrolável que está relacionado às decisões tomadas por gestores do mesmo nível hierárquico, totalizando 71%.

De maneira geral, nota-se que a amostra posiciona-se reconhecendo os três fatores incontroláveis como significantes ou muito significantes. Destaca-se uma maior preocupação com o fator incontrolável relacionado às decisões tomadas pelos superiores hierárquicos. Portanto, a interferência destes fatores na avaliação de desempenho dos gestores é reconhecida.

Na Tabela 5, demonstra-se a opinião dos respondentes do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial sobre o desejo de ter o efeito destes fatores incontroláveis neutralizados, caso as informações estiverem sendo utilizadas para avaliação de desempenho.

**Tabela 5 - Preferência dos alunos de pós-graduação em Gestão Empresarial sobre o grau de neutralização do impacto dos fatores incontroláveis**

	Tipo de fator incontrolável		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
Grau de neutralização do impacto dos fatores incontroláveis			
1 – Não devem ser neutralizados	22%	33%	30%
2 – Devem ser parcialmente neutralizados	63%	56%	26%
3 – Devem ser totalmente neutralizados	15%	11%	44%
Número de respondentes	27	27	27

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelos dados apresentados na Tabela 5, depreende-se que, mesmo tendo os respondentes classificado os fatores incontroláveis inerentes a decisões por gestores de mesmo nível hierárquico e por superiores hierárquicos como significantes ou muito significantes, quando questionados sobre o desejo de neutralização destes fatores percebe-se que a maioria posiciona-se na opção de que os mesmos devem ser parcialmente neutralizados.

Por outro lado, o desejo de neutralização dos fatores externos destacou-se, revelando-se maior do que o desejo de neutralização demonstrado pelos outros dois fatores. Do mesmo modo que 63% da amostra reconhece o fator incontrolável externo exercendo uma influência significante ou muito significante em um sistema de avaliação de desempenho, nota-se também que 70% da amostra posiciona-se como favorável à neutralização parcial ou total do fator incontrolável externo.

Da mesma forma como se procedeu na análise dos dados obtidos com os alunos de

pós-graduação em Controladoria, partindo dos dados constantes nas Tabelas 4 e 5, procurou-se verificar se existe correlação entre o impacto dos fatores incontroláveis e o desejo de neutralizar esses fatores considerando a opinião dos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial. Os dados são apresentados na Tabela 6.

**Tabela 6 - Análise de correlação de Pearson para a percepção dos alunos de pós-graduação em Gestão Empresarial**

	Impacto dos fatores incontroláveis		
	Gestores de mesmo nível hierárquico	Superiores hierárquicos	Fatores externos
Desejo de neutralizar fatores incontroláveis			
Gestores de mesmo nível hierárquico	0,206		
Superiores hierárquicos		0,142	
Fatores externos			0,399**

Fonte: Dados da pesquisa.

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

Verifica-se na Tabela 6, que apenas a correlação entre o impacto e o desejo de neutralização dos fatores externos mostrou significância estatística. Nesta situação tem-se a evidência de 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. A partir das informações apresentadas nas Tabelas 3 e 6, encontram-se indícios de que, na opinião da amostra, todos os fatores incontroláveis relacionados neste estudo exercem um determinado impacto em um sistema de avaliação de desempenho. Entretanto, considerando a significância estatística, apenas confirmou-se que existe um impacto e um desejo de neutralização para o fator incontrolável que relativo a eventos externos à organização.

Giraud, Langevin e Mendoza (2008), na pesquisa realizada considerando uma amostra de 265 gerentes egressos de uma escola de negócios francesa, constataram que há uma maior preocupação destes gestores em neutralizar fatores incontroláveis relacionados as decisões de gerentes de mesmo nível hierárquico ou de decisões de superiores hierárquicos. A pesquisa não encontrou significância estatística para a correlação entre o impacto dos fatores externos no processo de avaliação e o desejo de neutralização destes fatores. Os autores atribuíram este resultado à percepção dos gestores de que eles devem atuar como empreendedores e o risco contido na ocorrência de influência decorrente de fatores externos é um risco do próprio negócio que deve ser suportado e administrado.

Comparando os resultados encontrados junto à amostra de alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial com os alunos do curso de pós-graduação em Controladoria, percebe-se que ambas as amostras posicionaram-se reconhecendo como significante ou muito significante o impacto dos fatores incontroláveis na avaliação da performance.

Quanto ao desejo de neutralização destes fatores, a amostra dos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial manifestou desejo mais explícito na neutralização dos fatores incontroláveis externos, se comparado ao fator relacionado a decisões por superiores de mesmo nível hierárquico ou ao fator relacionado à influência de decisões tomadas por superiores hierárquicos. Na amostra composta pelos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria, a principal preocupação não está relacionada à neutralização da influência de fatores externos, e sim na neutralização da influência de decisões tomadas por superiores hierárquicos.

Infere-se assim, que a percepção das duas amostras difere, principalmente quanto ao desejo de neutralização de fatores incontroláveis. Essa discrepância pode estar relacionada ao comportamento profissional como também à formação dos profissionais, visto que alunos que optam pelo curso de pós-graduação em Controladoria já atuam ou pretendem atuar na área,

sendo que o mesmo raciocínio vale para os alunos que optaram pelo curso de pós-graduação em Gestão Empresarial.

## 6 CONCLUSÕES

O princípio da controlabilidade constitui-se em um quesito que não pode ser ignorado no momento da elaboração de sistemas de avaliação de desempenho de gestores. Dotar um sistema de avaliação de desempenho com a percepção de justiça, permitindo que cada gestor possa ter seu desempenho avaliado em decorrência de suas atitudes, é considerada uma postura adequada e preconizada pelo princípio da controlabilidade. Esta pesquisa objetivou verificar a percepção dos alunos dos cursos de pós-graduação em Gestão Empresarial e dos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Duas hipóteses foram elaboradas.

A H<sub>1</sub> prevê que a extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontroláveis está positivamente relacionada com o desejo dos gestores em neutralizar esses efeitos, avaliada sob a ótica dos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial. Esta hipótese foi parcialmente confirmada. Pelo teste de correlação, houve significância estatística apenas na relação entre o impacto de fatores incontroláveis externos e o desejo de neutralização destes fatores. Pela análise de correlação, quanto mais significante o impacto dos fatores externos em um processo de avaliação de desempenho, maior também tende a ser o desejo de neutralização destes fatores.

A H<sub>2</sub> propôs que a extensão em que o desempenho dos gestores é afetado por atitudes de outros gestores, superiores hierárquicos e por fatores externos incontroláveis está positivamente relacionada com o desejo dos *controllers* em neutralizar esses efeitos por meio do princípio da controlabilidade, sob a ótica dos alunos do curso de pós-graduação em Controladoria. O teste de correlação utilizado para confirmar esta hipótese não apresentou significância estatística para nenhuma das relações estudadas. Na frequência das respostas, observou-se que os alunos do curso de pós-graduação em Controladoria não apresentaram opinião similar aos alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial.

Para os alunos do curso de pós-graduação em Controladoria, não há uma preocupação com a neutralização de fatores incontroláveis tão intensa quanto aquela apresentada pelos os alunos do curso de pós-graduação em Gestão Empresarial. Talvez isso possa ser explicado pela percepção dos alunos de controladoria, de que é importante para a empresa que os gestores preocupem-se também com as atitudes dos demais gestores e superiores, privilegiando uma postura de trabalho em equipe e não individual. Também, a menor preocupação de neutralização de fatores incontroláveis externos pode estar relacionada à preocupação dos profissionais de controladoria em forçar os gestores a observarem o ambiente ou prestar atenção nas mudanças.

Destaca-se que os resultados desta pesquisa limitam-se à opinião da amostra. Também o desenho das questões, fechadas e limitadas a três ou quatro alternativas, pode ter interferido nos resultados. Recomenda-se a reaplicação desta pesquisa considerando públicos diferentes e mudanças no instrumento de coleta de dados. Pesquisas de cunho qualitativo, com o objetivo de investigar os motivos que levam os gestores ou *controllers* a comportarem-se de determinada maneira podem constituir-se em interessantes campos de pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B. de. **Sistemas de remuneração gerencial e orientação temporal dos gestores**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, 2009.
- ANTLE, R.; DEMSKI, J. S. The controlability principle in responsibility accounting. **The**

**Accounting Review**, v. 63, n. 4, p. 700-718, Oct., 1988.

AOKI, M. Local Controllability of a decentralized economic system. **The Review of Economic Studies**, v. 41, n. 1, p. 51-63, Jan. 1974.

ATKINSON, A. A. **Intra-firm cost and resource allocations: theory and practice**. Toronto: The Canadian Academic Accounting Association, 1987.

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.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUALI, D. L. Abordagem da Controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BURNEI, L. L.; HENLE, C. A.; WIDENER, S. K. A path model examining the relations among strategic performance measurement system characteristics, organizational justice, and extra- and in-role performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 305–321, 2009.

BUSHMAN, R. M.; INDJEJIKIAN, R. J.; SMITH, A. Aggregate performance measures in business unit manager compensation: the role of intrafirm interdependencies. **Journal of Accounting Research**, v. 33, p. 101-128, 1995.

CHOUDHURY, N. Responsibility accounting and controllability. **Accounting Business Research**, p. 189-198, 1986.

DEARDEN, J. Measuring profit center managers. **Harvard Business Review**, p. 84-88, Sep./Oct., 1987.

DEMSKI, J. S. Uncertainty and evaluation based on controllable performance. **Journal of Accounting Research**, v. 14, n. 2, p. 230-245, Autumn, 1976.

ECCLES, R. The performance measurement manifesto. **Harvard Business Review**, Jan./Fev, p. 131-137, 1991.

GHOSH, D.; LUSCH, R. F. Outcome effect, controllability and performance evaluation of managers: some field evidence from multi-outlet businesses. **Accounting, Organizations and Society**, n. 25, p. 411-425, 2000.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIRAUD, F.; LANGEVIN, P. MENDOZA, C. Justice as a rationale for the controllability principle: a study of managers'opinions. **Management accounting research**, v. 19, p. 32-44, 2008.

ILGEN, D. R.; FISCHER, C. D.; TAYLOR, S. M. Consequences of individual feedback on behavior in organizations. **Journal Applied Psychol.**, v. 64, p. 347-371, 1979.

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.

MERCHANT, K. **Rewarding results: motivating profit center managers**. New York: Harvard Business School Press, 1989.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. **Management control systems**. New York: Prentice Hall, 2003.

MURPHY, K. R.; CLEVELAND, J. N. **Understanding performance appraisal: social, organizational, and goal-based perspectives.** New York: Sage Publications, 1991.

OTLEY, D. Issues in accountability and control: some observations from a study of colliery accountability in the British Coal Association. **Management Accounting Research**, v. 1, p. 101-123, 1990.

PAZ, M. G. T. da. Avaliação de desempenho: uma revisão da literatura. **Temas em Psicologia**, n. 3, p. 73-90, 1995.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2009. pp. 76-96.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1999.

## APÊNDICE A

### Questionário aplicado aos alunos da pós-graduação em Gestão Empresarial

1 Considere que você é um gestor de uma organização submetido à avaliação de desempenho. Parte de seu salário/bonificação está atrelado ao desempenho da organização. Entretanto, decisões tomadas por gestores de mesmo nível hierárquico ou de nível hierárquico superior podem afetar o seu desempenho. Fatores externos a empresa, como catástrofes, crises, greves, também podem afetar o seu desempenho. Considerando esta situação, responda as seguintes questões:

1.1 Como você percebe o impacto na avaliação do seu desempenho de decisões tomadas por gerentes de mesmo nível hierárquico:

( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

1.2 Como você percebe o impacto na avaliação do seu desempenho de decisões tomadas por seus superiores:

( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

1.3 Como você percebe o impacto na avaliação do seu desempenho de fatores externos, como catástrofes, crises, etc.

( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

2 Exprima a sua preferência em relação à neutralização dos fatores que podem influenciar na avaliação de desempenho:

2.1 Quanto à interferência no seu desempenho de decisões tomadas por gerentes de mesmo nível hierárquico:

( ) Não devem ser neutralizadas pois fazem parte da atividade.  
( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas

2.2 Quanto à interferência no seu desempenho de decisões tomadas por superiores hierárquicos:

( ) Não devem ser neutralizadas pois fazem parte da atividade.

- ( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas

2.3 Quanto à interferência no seu desempenho decorrente de fatores externos, como catástrofes, crises, etc.

- ( ) Não devem ser neutralizados pois fazem parte da atividade.  
( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas

### **Questionário aplicado aos alunos da pós-graduação em Controladoria**

1 Considere que você é um *controller* de uma organização que é responsável pelo desenvolvimento do sistema de avaliação de desempenho e aplicação do princípio da controladoria. Considerando esta situação, responda as seguintes questões:

1.1 Como você percebe o impacto de decisões tomadas por gerentes de mesmo nível hierárquico na avaliação de desempenho destes gestores:

- ( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

1.2 Como você percebe o impacto de decisões tomadas por superiores, na avaliação de desempenho dos gestores:

- ( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

1.3 Como você percebe o impacto de fatores externos, como catástrofes, crises, etc., no desempenho dos gestores:

- ( ) Insignificante      ( ) Menor      ( ) Significante      ( ) Muito significante

2 Expreme a sua preferência em relação à neutralização dos fatores que podem influenciar na avaliação de desempenho:

2.1 Quanto à interferência de decisões tomadas por gerentes de mesmo nível hierárquico, na avaliação de desempenho dos demais gestores:

- ( ) Não devem ser neutralizadas pois fazem parte da atividade.  
( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas

2.2 Quanto à interferência de decisões tomadas por superiores hierárquicos, na avaliação de desempenho dos gestores subordinados:

- ( ) Não devem ser neutralizadas pois fazem parte da atividade.  
( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas

2.3 Quanto à interferência de fatores externos, como catástrofes, crises, etc., na avaliação de desempenho dos gestores:

- ( ) Não devem ser neutralizados pois fazem parte da atividade.  
( ) Devem ser parcialmente neutralizadas  
( ) Devem ser totalmente neutralizadas