

# Avaliação de desempenho do controller em empresa com sistema de remuneração variável

Iago França Lopes  
Ilse Maria Beuren

## RESUMO

Este estudo objetivou identificar a forma de avaliação de desempenho do *controller* em empresa que adota sistema de remuneração variável. De modo complementar, buscou identificar os reflexos da avaliação no desempenho de sua função. Para tal promoveu-se pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, a partir de entrevista estruturada com o *controller* de uma empresa multinacional do setor automotivo e de análise do conteúdo de documentos. Os resultados da pesquisa mostraram que a forma de avaliação de desempenho da empresa está atrelada a indicadores baseados em critérios de resultado (lucro, volume, orçamento) e comportamentais. A sinergia entre a empresa e o profissional de controladoria é um dos aspectos observados neste estudo, fundamental ao desempenho desejado do *controller* nas funções e atividades que realiza. Tal fato decorre especialmente por haver clareza nas metas e nos indicadores de sua avaliação de desempenho. Assim, concluiu-se que há alinhamento entre os objetivos da empresa e os do *controller* entrevistado, clareza nas relações entre ambos e fornecimento de informações pertinentes e relevantes ao desempenho da função e ao cumprimento de metas.

## 1 INTRODUÇÃO

Desde o final dos anos 1940 ou início dos anos 1950 vem ocorrendo uma evolução nas técnicas gerenciais, como *downsizing*, terceirizações, gerenciamento da qualidade total, análise de valor econômico, *benchmarking*, reengenharia (DRUCKER, 1995). Esse processo de evolução contribuiu para o fortalecimento da pesquisa contábil-gerencial no mundo, ainda que mais tarde impulsionada pelas reflexões de Thomas Johnson e Robert Kaplan, publicadas na obra *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (1987), que despertaram o interesse acadêmico-profissional para a pesquisa no âmbito da contabilidade gerencial.

Dentro desse escopo, a avaliação de desempenho veio contribuir para o desenvolvimento organizacional, uma vez que gera compromisso por parte dos trabalhadores do conhecimento (DRUCKER, 1999). Rego e Souto (2004) mencionam que ao longo do tempo os gestores vêm tentando desenvolver ações e políticas visando promover vínculos psicológicos entre indivíduos e organizações que favoreçam a competitividade organizacional.

Birnberg, Luft e Shields (2007, p. 113) ressaltam a importância de estudar fatores psicológicos, sob o argumento de que “[...] o comportamento depende das representações mentais individuais”, e que tais comportamentos são influenciados e influenciam nas práticas organizacionais e individuais dentro da empresa.

No Brasil, a avaliação relacionada à remuneração variável tem sido adotada e aperfeiçoada no sentido de apresentar maior objetividade na avaliação de desempenho das pessoas e equipes e nas regras de recompensas diferenciadas (LIMA, 2009). De acordo com o autor, o aperfeiçoamento e a clareza dos indicadores adotados proporcionam ao avaliado dinamismo e abertura para melhor desempenho de sua função.

Nesse contexto, o estudo busca responder à seguinte questão de pesquisa: Qual a forma de avaliação de desempenho do *controller* em uma empresa que adota sistema de remuneração variável e quais são os reflexos da avaliação no desempenho de sua função? Assim, o objetivo do estudo é identificar a forma de avaliação de desempenho do *controller* em empresa que adota sistema de remuneração variável. De modo complementar, buscam-se identificar os reflexos da avaliação no desempenho de sua função.

O estudo objetiva contribuir com o fortalecimento da literatura, ao abordar a forma de avaliação de desempenho do *controller* em uma organização, visando assegurar um melhor entendimento a respeito dessa temática. Na perspectiva prática, o estudo busca apontar métodos de avaliação do *controller* em uma empresa que adota na avaliação de desempenho um sistema de remuneração variável, além de verificar seus reflexos no desempenho da função.

A relevância do estudo está no fato de os resultados poderem contribuir para o aprimoramento dos métodos de avaliação de desempenho. Além disso, pode colaborar para o equilíbrio entre mudança e continuidade da organização, que implica reconhecimento e recompensa das pessoas, especialmente por gerarem melhoramentos contínuos valiosos, bem como inovações que possam proporcionar maior competitividade para a organização.

O estudo está estruturado, além desta seção que introduz o assunto, com uma breve revisão da literatura, abordando aspectos conceituais e práticos a respeito da avaliação de desempenho, sistema de remuneração variável e o profissional da controladoria. Após a revisão seguem a metodologia e os procedimentos da pesquisa e, na sequência, a análise de resultados à luz da plataforma teórica e as considerações finais.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Avaliação de Desempenho

Na literatura são encontradas diversas conceituações para o termo avaliação de desempenho. No Quadro 1, evidenciam-se alguns desses conceitos abordados.

Drucker (1999) argumenta que todas as organizações devem definir o que significa avaliação de desempenho dentro do processo organizacional em que operam, uma vez que existe a influência da recompensa, motivação e reconhecimento no desempenho dos empregados. Este cenário obriga os gestores a apresentarem ao 'trabalhador do conhecimento' o que a organização considera (indicadores) na avaliação de desempenho e transmitir isso, seja formalmente ou não.

Os sistemas de avaliação de desempenho garantem o controle e o cumprimento da estratégia. Na escolha desses sistemas, o *controller* seleciona diversos aspectos em consonância às estratégias organizacionais da empresa (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Rothmann e Cooper (2009) afirmam existir três critérios de avaliação de desempenho: critérios de traços, comportamentais e resultado. No Quadro 2, apresentam-se critérios de avaliação de desempenho.

Depreende-se do Quadro 2 que os critérios de traços estão relacionados à personalidade do empregado. Assim, realizar a avaliação de desempenho com base nesses critérios requer uma análise mais profunda do empregado, uma vez que é uma das avaliações mais complexas, pois não se deve rejeitar um dos aspectos fundamentais do homem, sua mutação (LEONTIEV, 1978).

Os critérios comportamentais se alinham à Gestalt, teoria proposta por Von Ehrenfels (filósofo vienense do fim do século XIX), segundo a qual existe uma relação direta entre estímulo-resposta, ou seja, o indivíduo precisa de um estímulo para que

alcance um objetivo (NASCIMENTO; REGINATO; LERNER, 2008). O comportamento do indivíduo tende a ser significativamente movido por estímulos. Nas organizações existem vários modelos para estimular/recompensar uma pessoa: proporcionar horas de treinamento, conceder bolsas de estudos, permitir-lhe ocupar função de maior responsabilidade (promoção), presentear o funcionário campeão de vendas, etc. (NASCIMENTO; REGINATO; LERNER, 2008).

Hendriksen e Van Breda (1999) aduzem que o melhor indicador de desempenho é o lucro, assim os critérios de resultados adotados na avaliação de desempenho estão relacionados ao cumprimento de metas monetárias estabelecidas via plano estratégico da empresa. Nesse método, é vista a contribuição do empregado para a empresa e, como contrapartida, pelo desempenho apresentado frente à meta, é realizada a avaliação.

As recompensas decorrentes da avaliação de desempenho podem ser classificadas de duas formas: intrínsecas e extrínsecas. As intrínsecas vêm de dentro do indivíduo, refletem a satisfação que ele experimenta ao realizar a tarefa proposta pelo gestor e logo observa a oportunidade de crescimento, ou seja, é a autor-realização ao desempenhar uma tarefa; já as extrínsecas são prêmios dados às pessoas por terceiros em função do desempenho apresentado, são recompensas impessoais que reforçam a ideia de que o funcionário é especial para a empresa (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; SANTOS, 2010).

A literatura aborda diversas modalidades de programas de reconhecimento dos empregados; entre eles, podem-se citar: programas de remuneração variável (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006); programas de reconhecimento dos funcionários e programas de remuneração por habilidades (ROBBINS, 2005); e sistemas de pagamentos de incentivos (ROTHMANN; COOPER, 2009).

Conceituação de avaliação de desempenho	Autores
Da mesma forma como os professores avaliam continuamente o desempenho de seus alunos, as organizações estão preocupadas com o desempenho dos seus funcionários. Em épocas passadas de estabilidade e de permanência, a avaliação de desempenho podia ser feita por esquemas burocráticos e rotineiros. Até então, a rotina era a marca registrada da época. Com os novos tempos de mudança, transformação e de instabilidade, o padrão burocrático cedeu lugar para a inovação e para a necessidade de agregar valor à organização, às pessoas que nela trabalham e aos clientes que dela se servem.	Chiavenato (1999, p. 188)
Avaliar o desempenho do trabalhador, em sentido estrito, consiste em analisar os resultados do trabalho sem que, muitas vezes, o trabalhador saiba o que dele é esperado. Integrar uma avaliação de desempenho ao sistema de gestão de desempenho implica que os trabalhadores conheçam os objetivos individuais que foram fixados, objetivos esses que estão indexados aos objetivos globais da organização, recebam um <i>feedback</i> contínuo do seu desempenho e disponham de informação sobre as medidas em função das quais o seu desempenho vai ser classificado.	Sotomayor (2006, p. 20)
A avaliação de desempenho da empresa e de seus gestores é um processo dinâmico, presente em todo o processo de gestão, mas, particularmente mais relacionado à fase de execução e controle do planejamento, gerando informações para os gestores subsidiarem tomadas de decisões que permitam a correção de desvios detectados entre os resultados realizados e os planejados.	Nascimento, Reginato, Lerner (2008, p. 04)
A avaliação de desempenho é uma atividade da administração de recursos humanos usada para determinar até que ponto um empregado está realizando um trabalho com eficiência. É um processo de avaliação e documentação do desempenho do quadro de funcionários para fazer um julgamento que leve à decisão em relação à seleção, treinamento e desenvolvimento, remuneração e promoção.	Rothmann, Cooper (2009, p. 215)
A avaliação de desempenho deve sempre estar atrelada às estratégias e/ou objetivos organizacionais, mais especificamente às metas da organização. O processo de avaliação de desempenho não deve ter caráter punitivo, e sim, deve visar a correção de falhas e detecção de mudanças quando for o caso.	Santos (2010, p. 62)

Quadro 1 – Conceituação de avaliação de desempenho

Fonte: Elaboração própria.

Critérios de avaliação de desempenho	Abordagem literária	Referências
Critérios de traços	Os traços referem-se às dimensões observáveis da personalidade, tais como: iniciativa, ambiguidade e agressividade. Os critérios de traços são os critérios de desempenho mais tradicionais em uso. Embora sejam convencionais, são ruins para a avaliação de desempenho. Eles levam os avaliados a fazerem julgamentos vagos, o que resulta em avaliações não confiáveis entre os avaliadores. Apesar de os traços poderem ser preditores de desempenho potencialmente úteis, os fatores situacionais e de não personalidade também podem influenciar no desempenho.	Rothmann e Cooper (2009)
Critérios de comportamento	Medem o comportamento exibido pelo empregado, tais como: pedir ideias e sugestões aos subordinados para solucionar problemas de trabalho. Esses critérios permitem que a organização especifique o comportamento profissional relevante para que o trabalho seja feito de forma apropriada. Esses critérios são úteis para identificar as necessidades de treinamento e desenvolvimento. Os critérios comportamentais não são úteis para a finalidade administrativa, porque comportamentos diferentes podem resultar em desempenhos semelhantes.	Rothmann e Cooper (2009)
Critérios de resultado	Referem-se aos resultados do trabalho, tais como: vendas, volume de produção e número de erros de digitação em um documento. Os critérios de resultado especificam a contribuição do empregado à realização dos objetivos organizacionais. Esses critérios são objetivos e há pouca parcialidade na avaliação do comportamento de alguém com base nos resultados do trabalho.	Rothmann e Cooper (2009)

Quadro 2 – Critérios de avaliação de desempenho

Fonte: Elaboração própria.

## 2.2 Sistema de Remuneração Variável

As recompensas estão presentes no cotidiano e são um aspecto sempre controvertido da vida organizacional. Para alguns empregados o salário não passa de uma contrapartida recebida pelos serviços prestados à organização. Enquanto, para outros, representa o compromisso do gestor para com o seu subordinado (KINICKI; KREITNER, 2006).

De acordo com Ribeiro (2008, p. 94), “um dos pilares da administração estratégica de recursos humanos é o sistema de recompensa que, quando estruturado considerando o mercado de trabalho e em alinhamento com a estratégia, pode contribuir para a eficácia organizacional”.

Estudos mostram que os gastos da organização na concessão de incentivos são um modo importante para encorajar e motivar os indivíduos a atingir os objetivos da empresa. O citado autor trata recompensa como um incentivo, que passa a ter uma grande representatividade dentro da organização, retendo talentos para que ela alcance seus objetivos.

Wood Jr. e Picarelli Filho (2004, p. 39) afirmam que a remuneração variável é “relacionada a metas de desempenho dos

indivíduos, das equipes ou da organização. Inclui formas de remuneração de curto prazo, como comissões, participações nos lucros e nos resultados, e de longo prazo, como bônus executivo”. Desse modo, a remuneração variável está em função da meta organizacional, ou seja, de acordo com a *performance* (desempenho) organizacional do período.

Rothmann e Cooper (2009) abordam a temática como recompensas financeiras e não financeiras, sendo que as financeiras incluem salários e benefícios, enquanto as não financeiras incluem a valorização das pessoas. Ao longo do tempo as organizações passaram a adotar os dois aspectos de recompensar o indivíduo, mostrando aos concorrentes e aos futuros empregados a qualidade de vida proporcionada pela empresa e a valorização dos ‘trabalhadores do conhecimento’.

Ao tomar uma decisão a respeito de qual sistema de remuneração variável aplicar dentro da organização, Wood Jr. e Picarelli Filho (2004) mencionam a existência de princípios que norteiam os programas de remuneração, com conseqüências distintas a partir do modelo de gestão adotado, tradicional ou estratégico, conforme observado no Quadro 3.

	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 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 por 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.

Quadro 3 – Princípios da melhoria do desempenho

Fonte: Wood Jr. e Picarelli Filho (2004).

Observam-se no Quadro 3 cinco princípios que podem nortear a concepção da remuneração variável. É notável que os princípios que norteiam esses programas estão em função do perfil da empresa, sejam tradicionais e/ou contemporâneas. Ainda que exista um determinado tradicionalismo nas organizações que nasceram em meados dos anos 1980, cercadas por fatos históricos que marcaram gerações de empresas, que veem nas pessoas a chance para o sucesso.

Atkinson *et al.* (2011) afirmam que as empresas que recompensam financeiramente o desempenho, ou seja, utilizam recompensas extrínsecas financeiras, necessitam de um sistema formal para captar o desempenho, podendo este ser mensurado pelos sistemas de contabilidade gerencial. É relevante destacar também que, além da utilização de sistemas que contribuam para a captação do desempenho do colaborador, é necessário um alinhamento às estratégias da organização e também ao grupo de indivíduos que compõe os pilares da organização, uma vez que a organização são pessoas (SANTOS, 2010).

O programa de remuneração variável visa criar um cenário que formalize frente ao empregado uma forma de incentivo para desempenhar sua função com base em resultados econômico-financeiros que remunerem o capital investido na empresa. Acredita-se fortemente que, incentivando o empregado via modelos de recompensa variável, cria-se uma cultura contemporânea em que ele se torna parte da entidade, não medindo esforços para que a organização tenha sucesso.

Por outro lado, cabe também ao gestor entender o perfil dos empregados, pois, além dos métodos de avaliação adotados para avaliar o seu trabalho, este se reflete diretamente na função desempenhada e nas atividades realizadas.

### 2.3 O Profissional da Controladoria

A função da Controladoria é contribuir para o gerenciamento de informações por meio do fornecimento aos gestores das empresas de relatórios de que eles precisam para atingir os objetivos organizacionais, de modo eficaz e eficiente (MARTIN, 2002). Esta observação se coaduna com o preconizado por Kanitz (1976) de que os primeiros profissionais de controladoria foram selecionados pelo responsável do departamento de contabilidade e/ou pelo departamento financeiro. Assim fica nítido que não cabe à controladoria apenas gerenciar o sistema contábil.

Os conhecimentos de contabilidade financeira, societária e gerencial não são únicos, mas fundamentais para o desempenho da função (ORO *et al.*, 2009). O profissional de controladoria ou *controller* é, em sua maioria, um profissional de Contabilidade, que no novo campo de atuação dentro das empresas passa a se dedicar para apoiar o processo de gestão (planejamento, execução e controle), e não dirigir a organização. Assim, cabe a este profissional apresentar habilidades diversas, incluindo as técnicas, interpessoais, de comunicação e de decisão.

As habilidades técnicas estão relacionadas aos aspectos operacionais da empresa. As habilidades de comunicação e interpessoais estão vinculadas ao processo de gestão, uma vez que o *controller* deve comunicar-se tanto com os usuários internos como externos. Por fim, as habilidades de decisão estão direta-

mente ligadas ao processo decisório (ORO *et al.*, 2009). O profissional de controladoria é multidisciplinar, pois, para o desempenho de sua função, exigem-se conhecimentos, além dos oriundos da contabilidade, das áreas de administração, economia, estatística, entre outras ciências que podem contribuir ao processo decisório.

Caggiano e Figueiredo (1997, p. 28) expõem que o *controller* “é um gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes” no ambiente organizacional. Quando se trata de continuidade, cabe ao *controller* manter o *Chief Financial Officer* (CFO) e o *Chief Executive Officer* (CEO) informados dos principais acontecimentos relacionados ao desempenho operacional da empresa e apresentar também uma visão futurista dos acontecimentos (habilidade de previsão).

O *controller* é um profissional que deve apresentar habilidades, além das citadas acima, de cunho financeiro-econômico e, assim, prevalecem no exercício da função indivíduos formados em contabilidade. Porém, a evolução dos mercados e da competitividade empresarial tornou essa função multidisciplinar, estendendo esse cargo executivo para outras áreas do conhecimento, como engenheiros, administradores, economistas, entre outros.

Beuren (2002) ressalta que o perfil do profissional da controladoria vem se modificando ao longo do tempo pelo dinamismo dos negócios empresariais. A autora acrescenta que esse dinamismo contribui para o surgimento da controladoria operacional e estratégica, que é responsável por acompanhar os processos organizacionais e criar cenários para o cumprimento das metas e objetivos gerais da organização.

De acordo com os recortes da literatura realizados neste estudo, nota-se 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.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo se classifica como descritivo quanto aos objetivos, conforme concepção de Gil (1999). No tocante ao procedimento adotado, se classifica como pesquisa de campo, uma vez que a técnica utilizada é um estudo de caso. Quanto ao problema o estudo é de natureza qualitativa, segundo preceitavam Raupp e Beuren (2009).

O escopo deste trabalho é caracterizado como um estudo de caso. Bressan (2000) afirma que o estudo de caso é um método das Ciências Sociais e, como outras estratégias, tem as suas vantagens e desvantagens, que devem ser analisadas à luz do tipo de problema e questões a serem respondidas, do controle possível ao investigador.

Enquanto a fidedignidade é um dos pontos fortes da opção por realizar um estudo de caso, a impossibilidade de generalização é vista como uma desvantagem frente a esse método. Yin (2010, p. 24) afirma que o estudo de caso serve para “contribuir para o nosso conhecimento dos fenômenos individuais,

grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados”.

Para a obtenção dos dados aplicou-se a técnica de entrevista estruturada. Essa se caracteriza como “um conjunto predefinido de perguntas criadas para coletar dados dos respondentes” (HAIR JR. *et al.*, 2009, p. 159). O roteiro foi desenvolvido com base em Sotomayor (2006) e Santos (2010), que identificaram a forma de avaliação de desempenho de empresas, respectivamente, em Portugal e no Brasil.

Neste estudo, o sujeito de análise foi o *controller* e suas recompensas atreladas ao desempenho. Assim, promoveu-se um agendamento prévio com o *controller* da empresa objeto de estudo para a realização da entrevista e da observação direta. Na área contábil, esse tipo de pesquisa contribui para conhecer expectativas, modos de agir frente aos processos, métodos e controles; logo, conhecer para aprimorar.

Além da entrevista, por meio de observação direta e da análise de conteúdo de documentos da empresa, averiguou-se a atuação profissional do *controller* e assim buscou-se encontrar fatores que explicassem sua *performance* frente a suas atividades. A empresa foi escolhida pela possibilidade de acesso e por possuir um sistema de recompensa implementado e experimentado. Também se justifica pelo seu porte em termos de número de empregados.

A empresa deste estudo é uma organização multinacional do setor automobilístico, com sede na cidade de Curitiba (PR). Apresenta um corpo funcional de aproximadamente 4 mil empregados. Com estrutura sólida no mercado de atuação, apresentou no ano de 2013 lucro líquido de 3,583 milhões de reais. Esse sucesso está diretamente relacionado à sua concepção de gestão de pessoas, que será vista na próxima etapa do estudo.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na análise da avaliação de desempenho do *controller* e dos reflexos da avaliação no desempenho da função, tem-se que ele é formado em Administração de Empresas e pós-graduado em MBA de Finanças. Na função de *Business Controller* da empresa do ramo automobilístico atua há 3 anos. Iniciou suas atividades profissionais com um estágio em um shopping de Curitiba, em que auditava a receita das lojas. Ainda na condição de acadêmico de administração, atuou como estagiário em uma multinacional, também pertencente ao setor automobilístico. A partir dessa trajetória foi contratado pela empresa em estudo.

Sobre as funções e atividades da controladoria na empresa, o entrevistado ilustrou que:

A função do departamento de controladoria da área comercial enquadra, além de controlar as despesas operacionais da área comercial e da área de marketing, realizar toda a análise das vendas nos seguintes pontos: faturamento, volume, preço, margem e receita total (*Controller* entrevistado, 2014).

Esse relato está em consonância com o apontado, no estudo de Oro *et al.* (2009), segundo o qual os princípios norteadores que direcionam o trabalho do *controller* são: contabilidade societária e análise gerencial de resultado. O entrevistado

recomenda ainda, para um futuro profissional de controladoria, apresentar as seguintes qualificações: proatividade, capacidade analítica, conhecimentos de contabilidade societária, Excel intermediário, bom relacionamento interpessoal.

Caggiano e Figueiredo (1997) mencionam que a maior dificuldade do processo de gestão diz respeito às atividades relacionadas ao fornecimento de informações. Explicam que, por exemplo, o setor comercial é muito dinâmico, e por isso a atenção e as habilidades futuristas quanto às mudanças de mercado devem estar presentes, uma vez que as reações precisam ser rápidas e ágeis, evitando que a empresa sofra as consequências.

Questionado sobre a forma de avaliação de desempenho, o entrevistado relatou que é feita por um superior imediato, no caso o CFO, ao qual é subordinado. Explicou ainda que essa avaliação ocorre anualmente com revisões semestrais. Assim como preconizado pela literatura, a remuneração do *controller* é composta por uma parcela fixa e uma parcela variável, esta representada pela participação nos resultados.

A literatura aborda aspectos da avaliação de desempenho com base em três critérios, sendo traços, comportamento e resultado. O entrevistado em questão é avaliado via resultado e traços comportamentais, o que se inferiu com base na afirmação de que sua meta está alinhada ao orçamento, determinada pela *performance* da empresa e também depende do seu comportamento.

Em linha com os estudos de Rothmann e Cooper (2009), os indicadores utilizados para avaliar o *controller* são compostos por índices econômico-financeiros baseados no resultado da empresa e resultado da área (lucro bruto, volume de vendas). Esses são informados em reunião com superiores e funcionários e, no passado, foram concebidos com base no objetivo da empresa.

No Quadro 4 apresenta-se a percepção do *controller* no que tange à remuneração variável e ao desempenho profissional no processo de sua avaliação de desempenho.

Nota-se no Quadro 4 que, no que tange à PLR, plano de remuneração variável que compõe o seu salário, seu nível de concordância é máximo. Já no que se refere ao modo como a empresa implementou o plano de participação, é indiferente sob sua perspectiva. Por fim, para finalizar a avaliação no escopo da remuneração variável, é visto um nível de discordância quanto ao modo como é feita a composição da PLR.

Esse cenário de remuneração e avaliação de desempenho faz com que o *controller* se inspire no que é empregado pela empresa, quando menciona que:

... devemos trabalhar com Energia, Paixão e Respeito pelas pessoas. Os funcionários (a maioria deles) têm esse valor bem claro entre eles. Eu também procuro sempre agir com respeito, cooperando com a área e ajudando os meus colegas sempre que possível. Desde que comecei na empresa, recebi a ajuda de muitos colegas, pois como se trata de uma empresa maior e algumas atividades são bem específicas da área, eu precisei adquirir um conhecimento que não tinha de outras empresas. Isso me motivou e me motiva a cada dia a ter o mesmo tratamento com os outros colegas (*Controller* entrevistado, 2014).

Princípios	1. Discordo Muito	2. Discordo Pouco	3. Indiferente	4. Concordo Pouco	5. Concordo Muito
A empresa adota um sistema de remuneração variável					X
A empresa tem plano de participação nos lucros/resultados (PLR)					X
O plano de participação nos lucros/resultados (PLR) atinge todos os níveis hierárquicos					X
A empresa implantou a PLR por imposição legal			X		
A empresa implantou a PLR para aumentar produtividade			X		
A empresa já tem seu PLR consolidado, pois o adota desde a homologação da Lei nº. 10.101/2010				X	
A PLR é baseada somente em lucros e condicionada a metas		X			
A PLR é baseada somente em resultados e condicionada a metas		X			
A PLR é baseada em lucros e resultados e condicionada a metas		X			
A empresa tem plano de participação acionária condicionada ao cumprimento de metas		X			

Quadro 4 – Remuneração variável e desempenho profissional

Fonte: Dados da pesquisa.

Beuren (2002) já destacava a relevância das habilidades do profissional de controladoria, no sentido de obter informações referentes aos problemas organizacionais futuros e mostrar-se ciente dos problemas passados, alertando para futuros problemas, que no caso desta empresa são discutidos em reuniões com os demais empregados. Outro aspecto relevante observado está em linha com o estudo de Oro *et al.* (2009), relativo às principais ameaças, fraquezas, pontos fortes e pontos fracos, em que o entrevistado destacou a dinâmica do mercado brasileiro como ameaça para desempenhar sua função.

Todas as evidências encontradas, tanto via entrevista como na observação direta e na análise de conteúdo documental, mostram as características fundamentais para tornar um profissional parte integrante da organização. Observou-se na triangulação dos dados que na empresa há uma preocupação em deixar claro ao *controller*, assim como aos demais empregados, como está ocorrendo sua avaliação e remunerá-lo por isso. Essa postura garante uma melhor *performance* na empresa e ainda assegura maior satisfação do avaliado.

As evidências observadas neste estudo de caso servem para motivar outros gestores a adotarem medidas de avaliação formalizadas para, assim, criar uma via de mão dupla entre empresa e empregado. Dessa forma, a empresa atende o empregado no fornecimento de capital e de recursos necessários e o empregado se compromete com os conhecimentos, habilidades e atitudes (trabalho/serviço).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou identificar a forma de avaliação de desempenho do *controller* em empresa que adota sistema de remuneração variável. De modo complementar buscou identificar os reflexos da avaliação no desempenho de sua função. A trajetória metodológica para a verificação de tal proposta se deu via roteiro estruturado de entrevista e observação direta, em consonância com estudos e observações anteriores que contribuíram para a difusão da temática avaliação de desempenho, remuneração variável e reflexos no desempenho de tarefas.

Os resultados da pesquisa mostram que a forma de avaliação de desempenho utilizada pela organização está atrelada a indicadores relacionados aos critérios de resultado (lucro, volume, orçamento). Ainda se somam a esta forma de avaliação os critérios de comportamento, que não se configuram menos importantes. Teorias psicológicas já vêm ressaltando a relevância de proporcionar o estímulo e resposta aos indivíduos, e tais elementos não podem ser subestimados dentro das organizações.

Destaca-se que a sinergia entre o perfil da empresa e do profissional de controladoria é um dos aspectos observados neste estudo, mostrando-se fundamental para o desempenho desejado do *controller* nas funções e atividades que realiza na organização. Tal alinhamento na empresa decorre especialmente pelo fato de haver clareza nas metas e nos indicadores atrelados à sua avaliação.

Conclui-se que há alinhamento entre os objetivos da empresa e os do *controller* entrevistado, clareza nas relações entre ambos e fornecimento de informações pertinentes e relevantes para o desempenho da função e o cumprimento de metas (orçamento, lucro e volume de vendas). Tal constatação decorre do resultado da investigação, a partir de entrevista com o *controller* e observação direta na organização, e da triangulação dos dados relativos à avaliação, remuneração e desempenho.

A limitação deste estudo está centrada nas críticas ao método de pesquisa adotado, o estudo de caso. Este método não pode ser generalizado para além do objeto de análise e do campo da pesquisa considerado, mas isso não o torna menos importante. Ainda que de forma restrita, sinaliza aos gestores meios de avaliar e aperfeiçoar as técnicas de avaliação de desempenho, diante da necessidade das empresas de reter talentos que contribuam para alcançar o desempenho planejado e assegurar a continuidade da entidade.

A pesquisa realizada também contribui para consolidar estudos na área da contabilidade gerencial, relativos ao tema investigado, e para a disseminação das pesquisas que focalizam a importância da valorização do principal ativo intangível das organizações, que são as pessoas. Estudos dessa natureza justifi-

cam-se por existir uma dependência destes para a concretização de práticas e/ou estratégias competitivas.



**Iago França Lopes**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná – UFPR.



**Ilse Maria Beuren**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, Antony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BIRNBERG, Jacob G.; LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Psychology Theory in Management Accounting Research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, vol. 1.
- BRESSAN, Flávio. O método do estudo de caso. **Administração On Line Prática**, v. 1, n. 1, 2000.
- CAGGIANO, Paulo César; FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Cengage Learning Editores, 1995.
- DRUCKER, Peter F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HAIR JR., F. Joseph; BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KINICKI, Angelo; KREITNER Robert. **Comportamento organizacional**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- LEONTIEV, Alexis. **O desenvolvimento do psiquismo**. Lisboa: Livros Horizonte, 1978.
- LIMA, Marcos Antonio Martins. Gestão de sistemas de recompensas: estudo de caso em indústria com programa de remuneração estratégica focada na Resource-Besed Management Theory. **Revista Eletrônica Mestrado em Administração**, v. 1, n. 2, p. 44-60, 2009.
- MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 28, p. 7-28, 2002.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane; LERNER, Daiane Fraga. 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, Ieda Margarete; DITTADI, Jadir Roberto; CARPES, Antonio Maria da Silva; BENOIT, Alessandro Dias. O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, p. 5-15, 2009.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- REGO, A.; SOUTO, S. A. Percepção de Justiça como Antecedente do Comprometimento Organizacional: Um Estudo Luso-Brasileiro. In: **Revista de Administração Contemporânea**, v. 8, n. 1. Curitiba: ANPAD, 2004.
- RIBEIRO, José Aduino. **Comprometimento organizacional e percepção de justiça: um estudo sobre a concessão de remuneração e benefícios diferenciados a dois grupos de uma mesma empresa**. 2008. 191 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2008.
- ROBBINS, Stephen P. **Comportamento organizacional**. 9. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2005.
- ROTHMANN, Ian; COOPER, Cary. **Fundamentos de psicologia organizacional e do trabalho**. São Paulo: Campus, 2009.
- SANTOS, Vanderlei dos. **Percepção de justiça e folga organizacional dos controllers de empresas que utilizam sistemas de remuneração por recompensa**. 2010. 168f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.
- 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.
- WOOD JR., Thomaz; PICARELLI FILHO, Vicente. **Remuneração estratégica: a nova vantagem competitiva**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.