

## **Avaliação de desempenho: percepção dos auditores independentes na aferição da remuneração**

*Performance Measurement: The Auditors Perception on Assessing Remuneration*

Luiz Carlos Marques dos Anjos  
[luiz@consultorcontabil.com](mailto:luiz@consultorcontabil.com)  
 UNB/UFPB/UFRN

Márcia Ferreira Neves Tavares  
[marcia@ferreiraauditores.com.br](mailto:marcia@ferreiraauditores.com.br)  
 UNB/UFPB/UFRN

José Dionísio Gomes da Silva  
[jdionisio.gomes@gmail.com](mailto:jdionisio.gomes@gmail.com)  
 UNB/UFPB/UFRN

### **RESUMO**

O objetivo deste estudo foi evidenciar a percepção dos auditores independentes em relação aos critérios utilizados para aferição da sua remuneração. Para tanto, foi elaborado um questionário estruturado através da plataforma *Google docs*, disponibilizado para auditores de sete diferentes escritórios de auditoria entre os meses de maio e junho de 2013. O tratamento estatístico remeteu a análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na utilização de medidas de posição e dispersão e testes inferenciais e de correlação. Foram utilizadas ainda tabelas de contingência para analisar comportamentos de indivíduos em variáveis distintas. A amostra é composta por dezessete indivíduos componentes dos diversos cargos hierárquicos da carreira de auditor independente. A análise dos resultados evidenciou que auditores que investem mais tempo em reuniões com pares também desejam ser remunerados pelo resultado da equipe e que as informações contábeis não são utilizadas para avaliar os esforços da maior parte dos auditores. Verificou-se ainda que a existência de fatores incontrolláveis impulsionam os respondentes a reconhecerem a necessidade do uso da subjetividade em suas avaliações de desempenho. Concluiu-se que não existe consenso entre os respondentes se critérios contábeis deveriam ser utilizados para avaliar desempenho e que o cargo em que o auditor se encontra influencia na sua percepção em relação a critérios de remuneração variável.

**Palavras-chave:** Avaliação de Desempenho; Contabilidade Comportamental; Auditoria.

### **ABSTRACT**

*The aim of this study was to show the perception of the auditors in relation to the criteria used to gauge their remuneration. Then a structured questionnaire was designed on the platform Google Docs and was made available to auditors of 7 different audit offices between the months of May and June 2013. Statistical analysis referred to descriptive analysis of the data obtained in the research field, based on the use of measures of location and dispersion and inferential and correlational tests. Contingency tables were also used to analyze behaviors of individuals in different variables. The sample consisted of 17 individuals of various hierarchical positions career of independent auditor. The results showed that auditors who invest more time in meetings with peers also wish to be paid by the team result and that the accounting information is not used to evaluate the efforts of most auditors. It was also found that the existence of uncontrollable factors drives the respondents to recognize the need for the use of subjectivity in their performance evaluations. We concluded that there is no consensus among respondents if accounting criteria should be used to assess performance and the position in which the auditor is influence on their perception of the criteria for variable remuneration.*

**Keywords:** *Performance Measurement; Behavioral Accounting; Auditing.*

Artigo recebido em: 04/07/2013; Aceito em: 13/11/2014

## 1. INTRODUÇÃO

O debate sobre avaliação de desempenho e esquemas de recompensas tem sido amplamente estudado por pesquisadores de diversas áreas. Todavia, ainda existe uma lacuna neste tema na área de Contabilidade Comportamental no Brasil, especificamente relacionado à existência de pesquisas empíricas que identifiquem a percepção dos colaboradores em relação aos critérios de avaliação e forma de remuneração.

Práticas de avaliação de desempenho têm sido comum nas organizações, ditadas por uma exigência constante de eficiência de mercado. Assim, estas empresas transferem aos seus colaboradores a responsabilidade em alcançar metas quantitativas e qualitativas, sob a recompensa de aumentos salariais, promoção de trabalho, reconhecimento e valorização profissional. Estas etapas perpassam pelo estabelecimento de critérios para avaliação de desempenho e metodologias empregadas para análise desta avaliação.

Neste sentido, estabelecer critérios para avaliar desempenho de serviços essencialmente cognitivos, tem sido um desafio constante para os supervisores responsáveis por esta avaliação. Uma vez estabelecido os critérios, irão se formar incentivos que moldarão a direção do esforço de trabalho, tendo como perspectiva o alcance de objetivos que são valorizados e avaliados pela organização.

Assim, segundo Ashton (1990) estudos desta característica na contabilidade e auditoria não representam bem o ambiente na qual as decisões de auditoria e contabilidade são atualmente feitas, afirmando que são necessários progressos no sentido de incorporar fatores adicionais na explicação de avaliação de desempenho, tais como incentivos, recompensas e requisitos de justificativas. O autor afirma que subsídios de decisões tem se tornado uma característica proeminente neste ambiente, principalmente em auditoria, uma vez que o auditor pode usar modelos de regressão e análises discriminantes para predizer problemas de continuidade. Logo, estes subsídios de informação deveriam ser incorporados no processo de avaliação.

Pelo fato do serviço de auditoria contemplar múltiplas tarefas, sendo essencialmente cognitivo, este trabalho apresenta como objetivo evidenciar a percepção dos auditores em relação aos critérios utilizados para aferição da remuneração. A questão problema do estudo é: **qual a percepção dos auditores em relação aos critérios utilizados para avaliar o seu próprio desempenho e consequentemente auferir remuneração?**

Para a consecução deste objetivo, seguiram-se as seguintes etapas: verificou-se se os auditores possuem remuneração atrelada ao desempenho; identificou-se os critérios objetivos e subjetivos utilizados para avaliar desempenho; averiguou-se se a remuneração é influenciada pelo desempenho da equipe de trabalho; investigou-se se existe possibilidade de manipulação em relação aos critérios utilizados na avaliação de desempenho; e verificou-se se fatores incontroláveis são contemplados nos critérios de avaliação de desempenho.

Jiambalvo (1979) afirma que os critérios de avaliação de desempenho são limitados, uma vez que apenas uma amostra limitada de comportamentos é observada, tendo o avaliador somente um conhecimento imperfeito do desempenho. Neste contexto, este artigo apresenta como contribuição o entendimento da percepção dos auditores independentes em relação aos critérios de avaliação de desempenho que são (ou podem ser) utilizados pela organização no qual trabalham, permitindo analisar à luz de pesquisas prévias se existe coerência entre a atividade

de auditoria e os critérios de avaliação percebidos pelos auditores como os mais adequados em refletir seus esforços de trabalho.

Neste sentido, o artigo é estruturado da seguinte forma: contextualização e elaboração da questão problema, discussão da teoria sobre princípios para estabelecimento de políticas de incentivo, existência de fatores incontrolláveis e uso de subjetividade na avaliação do desempenho, uso de medidas contábeis na avaliação do desempenho organizacional e individual, e avaliação de desempenho em firmas de auditoria. Em seguida analisou-se os resultados, elaborando-se comentários finais à discussão, deixando sugestões para pesquisas futuras.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

Sistema de incentivos relacionados à remuneração ou outros tipos de recompensas não monetárias, são atrelados ao compartilhamento de riscos e à visão de descentralização da atividade organizacional. São aderentes ao mundo competitivo em que os funcionários devem ser remunerados pelo valor que conseguem agregar as instituições. Para Merchant e Stede (2012) os incentivos oferecem o ímpeto para alinhamento de autointeresse próprio dos empregados com os objetivos da organização.

Para Holmstrom (1979) medidas de desempenho efetivas oferecem indicações acuradas, informativas e oportunas das contribuições individuais ao valor da firma a um risco baixo para o empregado. Nesse sentido, é de se esperar que empresas que atuam em ambientes complexos, altamente competitivos e dependentes de conhecimentos especializados para sua sobrevivência, estabeleçam metas que influenciem no comportamento dos empregados e ofereçam incentivos para motivá-los a buscar os interesses da organização.

Holtmann (2002) estabelece alguns princípios a serem observados ao se definir políticas de incentivos para colaboradores. O ponto de partida do autor é que para que a política de incentivos seja efetiva, ela deverá ser aceita por aqueles que serão afetados por ela. Neste sentido Groen, Wouters e Wilderom (2012) evidenciam em sua pesquisa que a participação do funcionário na elaboração do modelo de avaliação de desempenho aumenta suas atitudes, a pressão social percebida, a capacidade de tomar iniciativas, além do próprio desempenho departamental.

Para Holtmann (2002) os indivíduos não são apenas motivados por dinheiro, mas também por *status* social. Desta forma alguns conceitos devem ser observados como fundamento dos princípios:

- **Justiça distributiva:** o funcionário não se preocupa apenas em quanto ele ganha, mas compara sua remuneração com a dos seus pares;
- **Justiça de procedimento:** traz a preocupação sobre qual é o processo utilizado para decidir o valor da remuneração;
- **Equidade:** empregados acreditam que devem ser pagos de acordo com seu esforço para a organização;
- **Consistência de *status*:** a remuneração deve refletir os cargos dos indivíduos na hierarquia organizacional.

Sendo assim, os princípios seriam subdivididos em transparência e justiça. A transparência deve permitir que o indivíduo consiga entender facilmente os mecanismos de cálculo de sua remuneração, deve garantir uma maior quantidade de fatores objetivos que subjetivos, e garantir que a “regra do jogo” não será alterada arbitrariamente. Já o princípio da justiça assegura que os objetivos sejam atingíveis, aqueles com desempenhos melhores terão remuneração maiores,

e todos podem ter uma remuneração maior trabalhando com maior afinco (HOLTMANN, 2002).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008) e Merchant e Stede (2012) e as medidas objetivas utilizadas para avaliação de desempenho são duramente criticadas por possuírem uma visão restrita de curto prazo e por não contemplarem ajustes que recepcionem fatores incontrolláveis, não permitindo aos avaliadores considerar informações relevantes que surgiram no período da avaliação. Exemplos desta situação mencionados nestes dois estudos citam o uso de informação contábil na fórmula de compensação.

Por exemplo, em casos onde existem incentivos relacionados a treinamento e pesquisas estas medidas não são as mais recomendadas, tendo em vista que o conservadorismo contábil exige o reconhecimento de despesas atrelado a estes gastos, gerando desmotivação para os funcionários remunerados com base em critérios contábeis mais objetivos. Para Anthony e Govindarajan (2008) estas situações podem encorajar ações de curto prazo que não fazem parte dos interesses de longo prazo da organização, caso os investimentos de longo prazo desejados tenham impacto negativo nos resultados de curto prazo poderão não ser realizados, e os gerentes podem sentir-se motivados a gerenciar os resultados para gerar números satisfatórios para os investidores (conflito de agência).

Uma forma de contornar esta situação seria através do uso de medidas subjetivas de avaliação do desempenho, onde ao invés de um cálculo formal e objetivo, o avaliador faria julgamentos se os resultados são oriundos de bons ou maus desempenhos (MERCHANT; STEDE, 2012). A razão que justifica o uso de tais medidas seria corrigir falhas que medidas objetivas podem incorporar na avaliação, como situações de sorte ou revés, também denotadas na literatura como fatores incontrolláveis.

De acordo com Merchant e Stede (2012) os fatores incontrolláveis podem ser classificados em três tipos:

1. Fatores econômicos e competitivos: o lucro é afetado por diversas variáveis econômicas que já são afetadas por outros fatores (o lucro é afetado pela demanda, que por sua vez é afetada por ações de concorrentes, que podem ser afetadas por ciclos de negócios e assim por diante).
2. Fatores de força maior: eventos imprevisíveis e sem razão causado por força da natureza (falecimento de gestor, incêndios, terrorismo, etc.).
3. Interdependências: recursos da organização são compartilhados por diferentes unidades de negócio que podem prejudicar umas às outras a fim de atender objetivos próprios.

Gibbs *et al* (2004) afirmam que a “subjetividade deveria ser mais importante em ambientes de trabalhos complexos, onde os desenhos de trabalho envolvem múltiplas tarefas e tomada de decisão. Similarmente, isto deveria ser mais importante em ambientes não previsíveis”.

Porém, para Merchant e Stede (2012), a subjetividade também traz aspectos negativos: (i) se constituem em uma forma de poder do superior sobre o subordinado; (ii) são provavelmente enviesadas; (iii) fornecem *feedbacks* inadequados acerca de como o desempenho foi avaliado; (iv) mesmo se a avaliação for justa, há o risco dos funcionários não confiarem nela; (v) possibilita o surgimento de uma cultura de desculpas; e (vi) para que sejam bem desenvolvidas podem ser bastante onerosas.

Os estudos de Gibbs *et al* (2004) e Bommer *et al* (1995) mostram que o uso de variáveis objetivas específicas para avaliar o desempenho dos indivíduos pode levar à uma situação de menor colaboração entre estes e, conseqüentemente, entre os departamentos da firma. A utilização de indicadores organizacionais (como o lucro da firma) por um lado pode representar o resultado do esforço conjunto, porém traz maior risco aos funcionários por vincular sua remuneração ao esforço de outros. Uma forma de reduzir o risco dos indivíduos e, ao mesmo tempo, garantir a colaboração entre estes seria a utilização de variáveis subjetivas para avaliar

seus desempenhos individuais, contemplando assim os esforços conjuntos e o alcance das metas individuais.

Baker (1992) afirma que os empregados conhecem melhor o ambiente de trabalho que seus supervisores, logo teriam a possibilidade de manipular seus resultados antes que seu desempenho fosse avaliado. Autores como Baker *et al* (1994) e Gibbs *et al* (2004) afirmam ainda que o uso de variáveis quantitativas aumenta a suscetibilidade de manipulação de resultados por parte de quem está sendo avaliado. Métricas contábeis para avaliação de desempenho são conhecidamente objetivas e quantitativas, logo estariam mais suscetíveis à manipulação, caso o indivíduo tenha influência sobre sua elaboração.

Bowens e Kroos (2011) desenvolveram um estudo analisando o atingimento de metas e redução de esforços. Gerentes de lojas de varejo foram analisados durante quatro anos sobre suas atitudes para reduzir as atividades de vendas para atingir apenas a meta previamente estabelecida. Foi identificado que os gestores que tiveram vendas favoráveis nos três primeiros trimestres reduzem sua atividade de vendas no trimestre seguinte e que esta situação aumenta a probabilidade deles atingirem as metas do ano seguinte. Esta situação representa um tipo específico de gerenciamento de resultados, mas ilustra como o uso de variáveis contábeis pode ser impactado pela ação dos gestores.

Gibbs *et al* (2004) argumentam que seria impossível controlar todos os fatores que impactam medidas quantitativas para avaliação de desempenho. Bushman *et al* (1996) dizem que em situações onde há ruídos nos retornos das ações, ou nas medidas contábeis, é comum o uso da subjetividade. Gibbs *et al* (2004) acreditam que as firmas devem esperar que os gestores ao utilizarem variáveis subjetivas na avaliação de seus subordinados, sejam mais capazes de levar em conta os fatores incontroláveis. Sendo assim, espera-se que quem é avaliado por medidas subjetivas também consiga ter a mesma percepção.

Merchant e Stede (2012) afirmam que muitas organizações baseiam a recompensa aos seus gerentes em medidas contábeis, que são categorizadas – principalmente – em duas formas: medidas de lucro contábil e de retorno contábil. Destaca-se que ambas são fortemente impactadas pela ação de normatizadores. O Quadro 1 mostra as vantagens e desvantagens do uso de medidas contábeis enumeradas por estes autores:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Podem ser medidas de forma objetiva e precisa em uma base tempestiva.	Sistemas contábeis são orientados para as transações.
São congruentes com os objetivos organizacionais de maximização do lucro.	São altamente dependentes do método de mensuração escolhido.
Podem ser controladas pelo gestor.	Derivam de regras enviesadas (ex: conservadorismo).
São compreensíveis.	Ignoram alguns valores econômicos e alterações de valor que não podem ser medidas precisa e objetivamente.
São pouco onerosas.	O lucro não reflete o custo do capital próprio.
Podem ser atestadas por auditores.	Ignora risco e alterações no risco.
	Têm foco no passado.
	Geram miopia.

**Quadro 1** – Vantagens e desvantagens do uso de medidas contábeis

**Fonte:** Adaptado de Merchant e Stede (2012)

No caso específico de prestação de serviços de auditoria é coerente afirmar a existência de ambientes complexos, em que padrões de quantidade não são suficientes para a prestação de serviços de qualidade. Além do mais, o auditor independente precisa reunir evidências suficientes que o permita tomar decisões fundamentadas, não prejudicando a independência futura da firma.

A atividade de auditoria está envolvida em um ambiente altamente competitivo, o que pode gerar a necessidade por medidas mais subjetivas na atribuição de recompensas. Adicionalmente, o trabalho do auditor pode ser considerado como de multitarefas, estando envolvido em etapas de: licitações, planejamento, estudo, execução, avaliação do trabalho, revisão da qualidade entre pares, geração de subsídios de informações, dentre outros.

Jiambalvo (1979) afirma que existem quatro etapas do processo de avaliação: definir as dimensões do trabalho sobre o qual o desempenho será classificado, classificar desempenho sobre dimensões, combinar as classificações dentro de avaliação geral, dispensar recompensas baseadas sobre avaliações gerais. Foi realizado um estudo com auditores utilizando uma amostra de 33 auditores seniores e 25 gerentes de firmas *Big Eight*. A firma de auditoria é assumida com quatro níveis organizacionais: assistentes, seniores, gerentes, e sócios, onde foi discutida a avaliação de um auditor sênior por um gerente de auditoria. Foi considerado que no final de uma auditoria o gerente faz um relatório do desempenho do sênior considerando conhecimento de procedimentos de auditoria, supervisão de assistentes, planejamento do trabalho de auditoria, e cooperação com cliente. Estes itens determinam as dimensões do desempenho avaliado. A avaliação geral é usada como base para decisões de salários e decide a perspectiva de promoção do sênior a gerente. Para o autor, avaliação de desempenho pode ser um meio potente de direcionar os esforços do auditor por meio de dimensões de tarefa de auditoria que são mais importantes. Inversamente, pode também ser um meio potente de esforços mal direcionados se os avaliadores excessivamente reforçam uma dimensão relativa a outras igualmente importantes. Assim, propõe um modelo que capta a forma como os esforços dos auditores serão direcionados por meio de atividades relacionadas à dimensão de avaliação. O modelo proposto é:

$$W_i = f(E_{1i}, E_{2i}, E_{3i}, (\sum_{j=1}^n I_j V_j)) + IAV_i \quad (1)$$

Onde  $W_i$  = esforços direcionados por meio de atividades relacionadas à dimensão de avaliação  $i$ ;  $E_{1i}$  = a expectativa que os esforços levam a desempenho efetivo sobre dimensão de avaliação  $i$ ;  $E_{2i}$  = a expectativa que sendo efetivo sobre dimensão de avaliação  $i$  leva a ser julgado como efetivo sobre dimensão  $i$  por um superior;  $E_{3i}$  = a expectativa que sendo julgado efetivo sobre dimensão de avaliação  $i$  contribui para alta avaliação geral de desempenho;  $I_j$  = a instrumentalização de uma alta avaliação geral de desempenho para o alcance do resultado do trabalho  $j$ ;  $V_j$  = a desejabilidade do resultado do trabalho  $j$ ;  $IAV_i$  = o valor intrínseco ou desejabilidade de engajamento nas atividades relacionadas a dimensão de avaliação  $i$ .

A combinação destas variáveis sugere que o indivíduo terá um alto nível direto de esforço por meio de dimensão de avaliação se: ele espera que um alto nível de esforço levará a um desempenho efetivo ( $E_{1i}$ ), ele espera que o desempenho efetivo levará a resultados certos ( $I_j$ ), ele valoriza os resultados  $V_j$ . Somado a isto, o modelo inclui que o indivíduo fará um alto nível de esforços por meio de uma dimensão de avaliação se ele acredita que seu desempenho será adequadamente avaliado ( $E_{2i}$ ) e se este alto nível de desempenho levará avaliação geral alta ( $E_{3i}$ ).  $IAV_i$  incorpora que o indivíduo fará o alto nível de esforço se as atividades associadas com a dimensão são recompensadas para ele mesmo. De forma ilustrativa, tem-se o seguinte processo:



Por este modelo, tem-se que a avaliação do desempenho deve resultar de uma análise de múltiplos esforços, que são resultantes de competências tanto técnicas como comportamentais. Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) estudaram especificamente as competências comportamentais dos auditores, identificando que as competências de liderança, relacionamento interpessoal, e lidar com pressões em situações tensas foram classificados como fortemente percebidos entre auditores mais experientes, indicando que as competências variam de acordo com o grau de experiência.

### 3. METODOLOGIA

Foi disponibilizado um questionário *on-line* estruturado durante os meses de maio e junho de 2013 para a coleta de dados através da plataforma *Google docs*. Inicialmente foi feito contato com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon solicitando envio do instrumento de coleta de dados aos auditores credenciados nesta instituição, por meio do qual o instrumento de coleta de dados foi enviado duas vezes. Além disso, foram feitos contatos individuais com empresas de auditoria e sob a concordância da gestão o questionário era enviado aos colaboradores. O questionário foi enviado a sete diferentes escritórios e foram obtidas dezessete respostas no período.

A dificuldade na coleta de dados restringiu a amostra, caracterizando-se assim como não-probabilística, pois para participação na pesquisa foi necessário que tanto a empresa de auditoria, como o próprio auditor aceitassem colaborar. Sabendo-se que este tipo de amostra não permite estabelecer com precisão a variabilidade amostral, e conseqüentemente nem o erro amostral, logo, admite-se que este estudo possui limitações quanto à sua análise e conclusões, devendo ambas serem entendidas como sendo específicas para a amostra analisada neste estudo. Porém, este estudo é um esforço de estabelecer um primeiro olhar sobre a percepção dos auditores independentes em relação aos critérios utilizados para avaliação de seus desempenhos, demonstrando um maior entendimento de como auferem remuneração. O tratamento estatístico remete a análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na utilização de medidas de posição e dispersão. Complementarmente utilizou-se testes não-paramétricos e análise de correlação para melhor entendimento do comportamento das variáveis analisadas. Especificamente foram utilizados o teste exato de Fisher, por ser apropriado para amostras com  $N \leq 20$ , e Correlação de Searman. O tratamento dos dados foi realizado no *Statistical Package for Social Sciences – SPSS*, para elaboração de tabelas de contingência e demais análises desenvolvidas. Os gráficos foram feitos com uso do *Excel*<sup>®</sup>.

### 4. ANÁLISE DOS DADOS

A amostra consiste em dezessete respondentes e os principais resultados da estatística descritiva demonstraram que a média do tempo de experiência em auditoria é de 5,47 anos, sendo a mediana e a moda iguais a 4 anos. Apesar dos valores aparentemente ser relativamente baixos para a função, o auditor com mais tempo de experiência informou possuir 30 anos desempenhando tal papel (Tabela 1).

**Tabela 1 – Tempo de Experiência**

	Frequência	Porcentual	Porcentagem acumulativa
Válido	Até 2 anos	5	29,4
	Entre 3 e 4 anos	7	41,2
	5 anos ou mais	5	29,4
	Total	17	100,0
Média	5,4706		
Mediana	4,0000		
Moda	4,00		
Mínimo	,00		
Máximo	30,00		

Em relação ao cargo, 3 indivíduos informaram estar em níveis hierárquicos mais elevados, e a maioria (29,4%) dos respondentes é Sênior, enquanto que 2 foram classificados como outros, sendo estes um auditor semi-sênior e um assessor tributário (Tabela 2). Com base nisto algumas premissas da pesquisa podem ser sustentadas, como o fato do indivíduo que possui cargos mais elevados dentro da hierarquia organizacional pode possuir maior conhecimento de como as variáveis que avaliam seu desempenho são formadas, e como podem ser influenciadas.

**Tabela 2 – Cargo que Ocupa**

	Frequência	Porcentual	Porcentagem acumulativa
Válido	Trainee	3	17,6
	Assistente de auditoria	4	23,5
	Sênior	5	29,4
	Gerente	1	5,9
	Sócio	2	11,8
	Outros	2	11,8
	Total	17	100,0

Em relação ao tempo de atuação na empresa atual, apesar do maior valor ser de 23 anos, a média é de 4,3 anos trabalhados, sendo a moda de 2 anos. A análise da Tabela 3 permite verificar que sete respondentes (53,4%) estão na empresa há menos que 2 anos, enquanto que apenas dois indivíduos trabalham na mesma empresa há mais de 10 anos. Consequentemente, espera-se que aqueles com menor tempo de empresa tenham menor possibilidade de gerenciar seus resultados, pois suas relações interpessoais ainda não estariam completamente estabelecidas, além de não dominarem as diversas rotinas da sua organização

**Tabela 3 – Faixa de Tempo na Empresa**

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Válido	Até 2 anos	7	41,2	43,8
	Entre 3 e 4 anos	6	35,3	37,5
	5 anos ou mais	3	17,6	18,8
	Total	16	94,1	100,0
Ausente	Sistema	1	5,9	
Total		17	100,0	
Média	4,3125			
Mediana	3,0000			
Moda	2,00 <sup>a</sup>			
Mínimo	,00			
Máximo	23,00			

a. Há várias modas. O menor valor é mostrado

Poderia-se então esperar que aqueles com maior tempo na empresa ocupem cargos mais elevados dentro das estruturas organizacionais das empresas de auditoria. Na Tabela 4 verifica-se que este pressuposto se confirma (um respondente não informou seu tempo na empresa).

**Tabela 4 – Cargo que Ocupa \* Faixa de Tempo na Empresa**

	Faixa de Tempo na Empresa			Total
	Até 2 anos	Entre 3 e 4 anos	5 anos ou mais	
Trainee	1	1	0	2
Assistente de auditoria	2	2	0	4
Sênior	3	1	1	5
Gerente	0	1	0	1
Sócio	0	0	2	2
Outros	1	1	0	2
Total	7	6	3	16

Foram realizados testes adicionais para confirmar a análise. Reduziu-se ambas as variáveis a duas medidas, logo a variável “Cargo que ocupa” obteve valor “Superior” para aqueles que se declararam Gerente ou Sócio, e “Inferior” para “Trainee”, “Assistente de auditoria” e “Sênior”. Já a variável “Faixa de tempo na empresa” foi reduzida para “Até 4 anos” ou “5 anos ou mais”. O teste Exato de Fisher permite inferir a um nível de confiança de 10% que existe relação significativa entre estas variáveis, confirmando a percepção inicial com base na Tabela 4.

Especificamente quando perguntados se a remuneração deveria ser composta (ao menos parcialmente) com base nos seus esforços pessoais, treze responderam sim e quatro responderam não. Em relação ao percentual da remuneração variável desejada, a média totalizou 21,47%, a mediana de 25%, a moda 30% e o valor máximo 50%. Porém doze (70,6%) respondentes encontram-se no intervalo entre 20% a 30%. Apenas um respondente (sócio) informou 50% de remuneração variável. Conforme o princípio da justiça enunciado por Holtmann (2002) espera-se que aqueles que empreendem maior esforço desejem ser recompensados por tal, logo ao se comparar estas respostas verificou-se que tal expectativa foi confirmada, pois apenas desejam remuneração variável aqueles que informaram almejar recompensa por seus esforços específicos (vide Tabela 5).

**Tabela 5 – % rem variável \* Rem. com base nos esforços pessoais**

	Rem. com base nos esforços pessoais		Total
	Sim	Não	
,00	0	4	4
20,00	4	0	4
25,00	1	0	1
30,00	7	0	7
50,00	1	0	1
Total	13	4	17

Novamente testou-se a relação das variáveis por meio de testes não paramétricos. Apenas a variável “% rem variável” foi alterada de forma a ter apenas duas respostas “Menor que 30%” ou “30% ou mais”. O teste Exato de Fisher teve *p-value* igual a 0,053, o que permite inferir que as variáveis possuem relação estatisticamente significativa a 10%.

Quando perguntados se a remuneração deveria ser composta (ao menos parcialmente) com base nos resultados atingidos pela equipe a qual o membro estava inserido, onze respondentes afirmaram que sim enquanto cinco afirmaram que não, sendo todos os trainees, um assistente de auditoria e um sênior. Considerando que os trabalhos de auditoria são, comumente, desenvolvidos por equipes de auditoria, fica claro que a interdependência se torna um fator relevante na avaliação do desempenho destes profissionais (MERCHANT; STEDE, 2012).

Neste sentido, foi questionado quanto do tempo era investido em reuniões em pares, em termos percentuais. A média foi de 12,35%, sendo a mediana igual a 10%. Além disso, onze (64,7%) respondentes afirmaram investir até 10% do seu tempo, e todos os que investem pelo menos 20% do seu tempo nestas atividades são sênior ou sócio. Conseqüentemente, espera-se que aqueles que investem mais tempo em reuniões com pares percebam o resultado organizacional (ou departamental) mais importante que o individual. A Tabela 6 mostra ainda que todos que afirmaram investir mais que 15% do seu tempo em reuniões com pares, também desejam ser remunerados pelo resultado da equipe (um respondente não respondeu se desejaria ser remunerado com base no desempenho da equipe). Por outro lado, o teste Exato de Fisher teve  $p\text{-value} = 0,181$  o que gera alguma cautela ao se analisar tais dados. A correlação de *Spearman* calculada para as variáveis foi de  $-0,389$  indicando comportamentos opostos entre as variáveis.

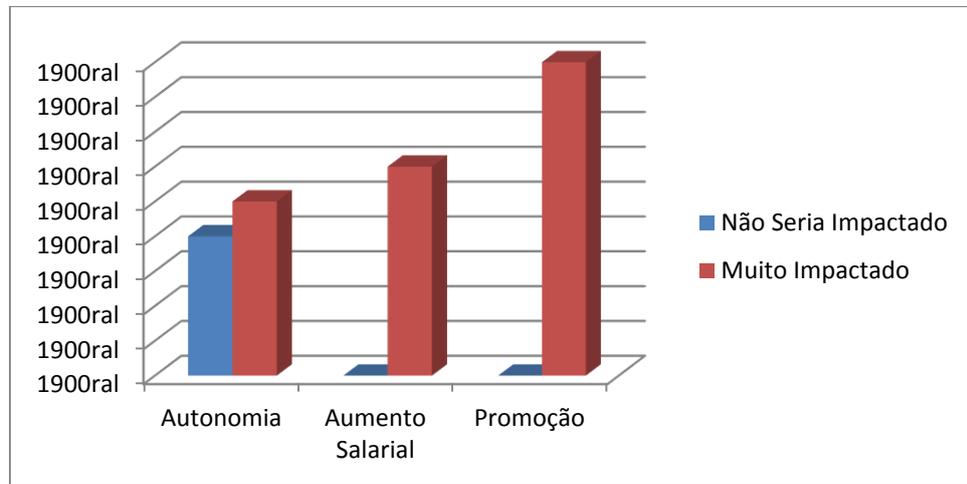
**Tabela 6** – Rem por resultado de equipe \* Tempo em Reuniões

		Tempo em Reuniões II		Total
		Até 15%	Mais que 15%	
Rem por resultado de equipe	Sim	7	4	11
	Não	5	0	5
Total		12	4	16

Ao questionar se eles têm acesso ao cálculo utilizado para a remuneração variável, a grande maioria respondeu que não tinha acesso (11 respondentes), seis afirmaram ter acesso ao cálculo, sendo dois sócios, dois assistentes de auditoria, o gerente e um sênior. Inicialmente estas repostas poderiam evidenciar uma quebra do princípio da transparência proposto por Holtmann (2002), porém o fato de não ter acesso ao cálculo da remuneração variável pode ser decorrente do fato de não haver tal remuneração. Ao serem questionados quantas medidas são utilizadas no cálculo da remuneração, a média foi de 2,2, sendo a mediana de 1. Quatro respondentes afirmam que nenhuma medida é utilizada no cálculo da remuneração. Por outro lado um respondente (Sênior) afirmou haver cinco medidas, e outro (Gerente) 10 medidas, em suas fórmulas de remuneração, o que pode representar a tentativa da organização de criar incentivos para que o comportamento do colaborador atinja objetivos múltiplos.

Quando perguntados que informações contábeis são utilizadas para avaliar esforços na busca de realizar os objetivos que foram estabelecidos, a maioria dos respondentes (12) afirmou que nenhuma informação contábil era utilizada. Um respondente citou receita e lucro, um segundo indicou faturamento e despesas (“na maioria das vezes pelo regime de caixa”), e outro afirmou haver uma, mas sem especificá-la. Estes resultados levam à reflexão das discussões de Jiambalvo (1979) e de Gibbs *et al* (2003) acerca do ambiente complexo para o processo de avaliação de desempenho em firmas de auditoria. Além disso, o fato das medidas contábeis estarem revestidas de objetividade faz, com que não sejam entendidas como as mais apropriadas para avaliar o desempenho dos auditores, evidenciando a necessidade do uso da subjetividade, como exposto por Merchant e Stede (2012). Ao questioná-los em relação à quais informações não contábeis são utilizadas para avaliar esforços na busca de realizar os objetivos que foram estabelecidos, quatro respondentes afirmam que nenhuma informação não contábil era utilizada (provavelmente por só auferir remuneração fixa), um citou dedicação, foco, pró-atividade e bom relacionamento com a equipe, outro citou o cumprimento de metas e procedimentos, a qualidade também foi citada, um respondente citou que as informações ficavam a cargo da avaliação do gestor e por fim, um respondente citou o cumprimento dos prazos e pró-atividade. Estas repostas evidenciam a busca por bons ambientes de trabalho como medida subjetiva primária na avaliação do desempenho dos auditores, corroborando com os achados de Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) para os quais a avaliação de auditores envolve não apenas aspectos técnicos, mas também comportamentais.

Ao serem questionados acerca do que ocorreria quando as metas definidas não fossem alcançadas as respostas foram as apresentadas no Gráfico 1 (alguns indivíduos não responderam a estas questões o que reduziu o número de respostas válidas):



**Gráfico 1** – Não alcance de metas

Analisando o Gráfico 1, constata-se que caso as metas não sejam atingidas os respondentes seriam muito impactados em relação à possibilidade de aumento salarial e previsão de promoção, indicando que estes aspectos estão relacionados com o alcance de metas estabelecidas a priori. Em relação à autonomia, quatro respondentes afirmaram que não seriam impactados e cinco que seriam muito impactados. Logo, demonstra-se que o não alcance de meta influencia diretamente em salários e promoções. Porém, todos continuariam empregados, mesmo não atingindo as metas, enquanto que alguns poderiam sofrer intervenções em suas atividades. Em relação à fórmula de remuneração e se esta possui variáveis que podem ser gerenciadas, nove respondentes afirmaram que sim, enquanto seis afirmaram que não (3 trainees, 1 assistente de auditoria, 1 Sênior e 1 auditor semi-sênior), e dois afirmaram que não sabiam. Percebe-se que os que responderam “Não” são também os com cargos mais baixos. Sabendo que a compensação pode ser impactada caso as metas não sejam atingidas, aqueles que reconhecem tal situação, também sabem que as variáveis que são utilizadas em suas avaliações são gerenciáveis, portanto, podem reduzir o impacto negativo de algum período. Este achado vai ao encontro do preconizado por Baker (1992), pois evidencia que tais funcionários teriam conhecimento de como gerenciar a forma em que são avaliados. (Tabela 7)

**Tabela 7** – Aumento salarial \* A fórmula pode ser gerenciada?

		A fórmula pode ser gerenciada?		Total
		Sim	Não	
Aumento salarial	Muito impactado	4	1	5
Total		4	1	5
Promoção	Muito impactado	5	2	7
Total		5	2	7

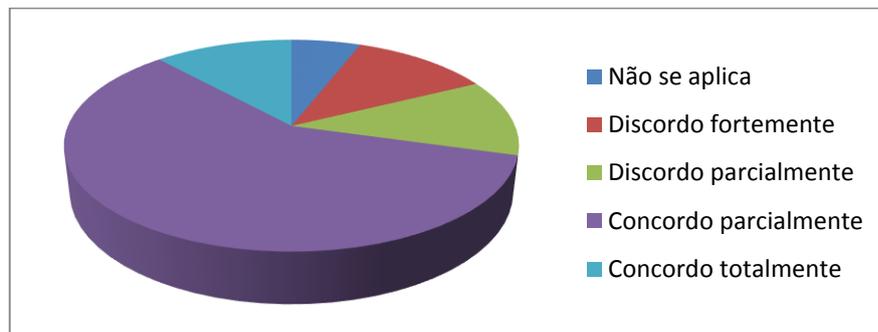
Ao serem questionados sobre um cenário onde seus resultados específicos seriam impactados negativamente por um fator incontornável, mas com possibilidade de se influenciar o registro contábil do fato, onze respondentes afirmaram que orientaria o contador a registrar da forma adequada e teriam seu resultado reduzido, enquanto que seis disseram que não orientariam o contador a fazer o registro correto. Ao comparar esta resposta com o fato de terem o conhecimento que a fórmula de remuneração poderia ser gerenciada, verificou-se que dos

quatro que não orientariam o registro adequado, dois sabem que a fórmula poderia ser gerenciada, enquanto que os outros seis que também reconhecem a possibilidade de gerenciamento orientariam o registro correto. Isto pode ser por decorrência deste critério não ser utilizado para gerenciamento (dois indivíduos não forneceram sua opinião sobre a possibilidade de gerenciamento da fórmula) (Tabela 8). Para esta análise o Teste Exato de Fisher teve *p-value* igual a 0,119 e a Correlação de *Spearman* foi igual a 0,444; logo, precisaria-se utilizar um nível de confiança próximo a 12% para admitir relação significativa entre as variáveis que possuem correlação positiva.

**Tabela 8** – Orienta o contador? \* A fórmula pode ser gerenciada?

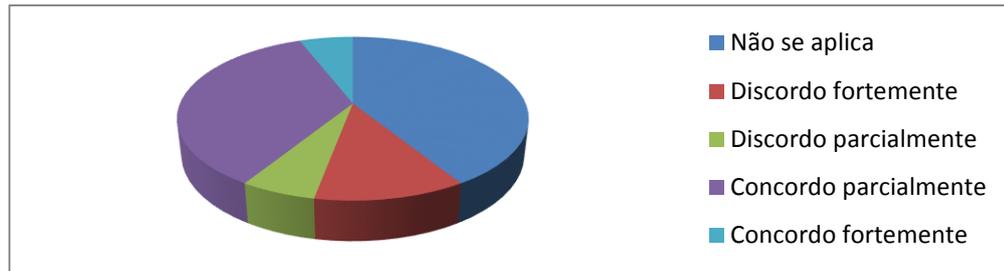
		A fórmula pode ser gerenciada?		Total
		Sim	Não	
Orienta o contador?	Sim	7	2	9
	Não	2	4	6
Total		9	6	15

Em relação à percepção dos respondentes acerca das suas ações no resultado da empresa, o gráfico 2 permite inferir que a maior parte dos respondentes (doze) percebem o impacto de suas ações.



**Gráfico 2** – Ações e resultado

Quando questionados se a avaliação do desempenho utilizando informações contábeis é justa, verificou-se que apesar da questão não se aplicar a sete respondentes, a maioria dos quais afirmam que a pergunta é pertinente (sete) concorda que a avaliação utilizando informações contábeis é justa. Este achado pode representar uma dicotomia no sentido que (i) pode ser consequência do conhecimento profundo sobre como influenciar a informação contábil, pois mais que 2/3 dos que afirmaram que o uso da contabilidade é justo ocupam o cargo de Sênior ou de Sócio (ver Tabela 9); ou (ii) o reconhecimento que o conteúdo informacional das variáveis contábeis satisfaz as expectativas de resultados. Por outro lado, como foi discutido anteriormente, apenas três respondentes afirmaram possuir variáveis contábeis em sua fórmula de remuneração, o que poderia representar que os respondentes entendem que a sua remuneração é (pelo menos em parte) injusta. Outra explicação poderia ser uma das desvantagens do uso da informação contábil expostas por Merchant e Stede (2012).



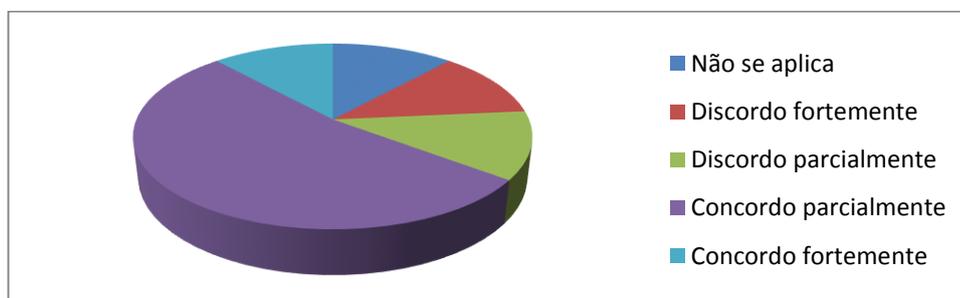
**Gráfico 3** – Avaliação de desempenho e informações contábeis

Para elaboração da Tabela 9, as respostas “Não se aplica” foram desconsideradas, enquanto que os que de alguma forma discordam foram interpretados como “Não” e os que concordam como “Sim”. Esta tabela indica que o sócio e três seniores acreditam que o uso da contabilidade é justo na avaliação de desempenho. Utilizou-se a variável “Cargo que ocupa” reduzida a duas respostas, como descrito anteriormente, para aplicar o teste Exato de Fisher e a Correlação de *Spearman*. Os resultado aponta para uma relação não significativa, porém negativa entre estas variáveis.

**Tabela 9** – Cargo que Ocupa \* O uso da contabilidade é justo?

	Cargo que Ocupa	O uso da contabilidade é justo?		Total
		Não	Sim	
	Trainee	0	2	2
	Assistente de auditoria	1	1	2
	Sênior	1	3	4
	Gerente	1	0	1
	Sócio	0	1	1
	Total	3	7	10

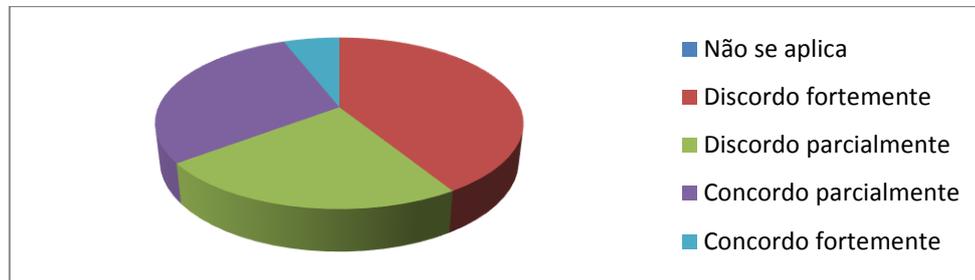
Quando questionados se a fórmula de remuneração possui maior foco no curto prazo, as respostas estão descritas no Gráfico 4 abaixo, onde pode-se verificar que a maior parte dos respondentes (onze) concorda que a fórmula de avaliação tem maior foco no curto prazo, o que pode gerar problemas de miopia. Este tipo de problema é comumente identificado como decorrente do uso de informação contábil na fórmula de remuneração. Sendo assim, é possível inferir que se os auditores entendem o uso da informação contábil como justa, e as empresas onde os respondentes trabalham poderiam estar com um viés em seu sistema de avaliação de desempenho, entretanto não se pode inferir neste momento se tal viés representa um impacto negativo, pois pode ser uma característica do setor.



**Gráfico 4** – Foco da Avaliação de desempenho

Quando questionados se a remuneração é compatível com os esforços, a maioria discordou (onze), conforme apresenta o Gráfico 5, este pode ser uma fraqueza do sistema de avaliação

que não atende ao princípio da justiça proposto por Holtmann (2002). Neste gráfico identifica-se que os respondentes alegam uma insatisfação em relação à remuneração, a partir de seus esforços.



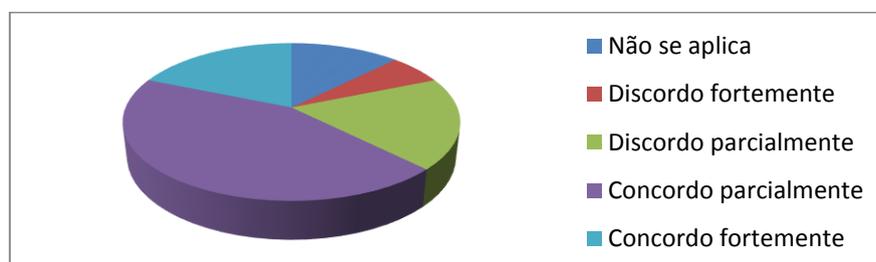
**Gráfico 5** – Remuneração x Esforços

Comparando este achado com as respostas acerca dos esforços individuais comporem a remuneração, verificou-se que dos onze elementos que entendem que sua remuneração não é compatível com seus esforços, quatro afirmam que a remuneração não deve ter como base seus esforços. Este achado indica um comportamento de aversão ao risco, haja vista que os funcionários da firma não pretendem compartilhar este risco de forma a não ter uma compensação atrelada diretamente às suas ações. Analisando a luz do discutido por Holmstrom (1979) o sistema de incentivo pode não representar o compartilhamento do risco na visão do empregado, que acaba tendo uma percepção enviesada sobre a forma com que vem sendo avaliado (vide Tabela 10). O teste Exato de Fisher teve  $p\text{-value} = 0,139$  e a Correlação de Spearman foi de  $-0,410$ , confirmando que aqueles que entendem que deveriam ser remunerados com base nos seus esforços pessoais, não o são.

**Tabela 10** – Rem. compatível com esforços \* Rem. com base nos esforços pessoais

		Rem. com base nos esforços pessoais		Total
		Sim	Não	
Remuneração compatível com esforços	Não	7	4	11
	Sim	6	0	6
Total		13	4	17

Por fim, para testar a controlabilidade, perguntou-se se a fórmula de remuneração possui fatores que estão fora do controle dos respondentes. As respostas estão descritas no Gráfico 6 onde percebe-se que a maioria concorda com a existência de fatores incontroláveis.



**Gráfico 6** – Remuneração x Controlabilidade

Conforme descrito por Anthony e Govindarajan (2008), esta constatação poderia fomentar um comportamento oportunístico, por parte de quem está sendo avaliado, caso este indivíduo

consiga influenciar de alguma forma as variáveis que compõem sua avaliação. Sendo assim, transformou-se esta variável em respostas sim e não (sim = concorda; não = discorda) para poder confrontar com o conhecimento da possibilidade de gerenciamento dos resultados. A Tabela 11 evidencia o resultado desta confrontação, onde metade dos indivíduos que percebem a existência de fatores incontroláveis, também sabem que a fórmula de sua remuneração pode ser gerenciada (houve indivíduos que não responderam a ambas as questões o que reduziu o total de respostas válidas a 13).

Para esta análise o teste Exato de Fisher apresentou um *p-value* alto (0,196), porém a correlação de *Spearman* foi igual a 0,433 indicando uma relação positiva entre as variáveis. Esta relação induz que a identificação de fatores incontroláveis, leva o auditor a encontrar meios para gerenciar sua fórmula de remuneração.

**Tabela 11** – Existem fatores incontroláveis? \* A fórmula pode ser gerenciada?

		A fórmula pode ser gerenciada?		Total
		Sim	Não	
Existem fatores incontroláveis?	Não	3	0	3
	Sim	5	5	10
Total		8	5	13

Continuando o debate acerca da controlabilidade, foi dada uma situação no questionário (Apêndice A), e dado à ocorrência de um fator incontrolável (fato econômico no Chipre) houve uma perda, reconhecida no grupo operacional, nos instrumentos financeiros da companhia. Perguntou-se então se os respondentes se sentem confortáveis em serem remunerados com base em informações contábeis, que capturam ações controláveis e incontroláveis. A resposta ficou dividida, não existindo consenso se a informação contábil é um bom critério de avaliação e remuneração. Perguntou-se ainda se a empresa utilizasse como critério de remuneração o lucro operacional, sendo um percentual igualmente distribuído com a equipe, o respondente sentiria que seus esforços estariam sendo recompensados. Onze respondentes responderam sim e seis continuam a possuir ceticismo com remuneração baseada no lucro operacional.

Neste sentido da controlabilidade, deram-se duas situações, uma negativa, onde o colaborador se esforçou para obter o contrato, porém por motivos incontroláveis não obteve êxito e outra positiva, sendo que o contrato obtido foi conseguido por “acaso”. Na situação negativa, perguntaram-se como os respondentes reagiram à redução de receitas. Sete responderam que foi um fator incontrolável e que por isso, não deveriam sofrer reduções salariais. Apenas dois responderam que deveriam ter reduções salariais, enquanto que oito afirmaram que parte da remuneração deveria ser reduzida, embora medidas mais subjetivas devessem ser inseridas. Em relação à situação positiva, quatro respondentes afirmaram que deveriam ser mais remunerados, seis afirmaram que pelo fato de ter sido um fator incontrolável não deveriam ser compensados enquanto sete respondentes afirmaram que parte da remuneração deveria ser acrescida, todavia medidas mais subjetivas deveriam ser inseridas para completar o pouco esforço na renovação contratual.

A Tabela 12 faz o cruzamento destas respostas. Percebe-se que dos sete respondentes que não gostariam de ser penalizados como consequência de um fator incontrolável, um afirmou que gostaria de ter sua remuneração aumentada pela ocorrência de fatores incontroláveis. Já entre aqueles que informaram que medidas subjetivas deveriam ser incluídas para suavizar situações de diminuição da receita como decorrência de azar, um também disse que numa situação de sorte gostaria de ser compensado mesmo que isso não represente seus esforços diretos. Por outro lado, aqueles que informaram que a remuneração deveria ser reduzida na situação de azar, também afirmam que a remuneração deveria aumentar na situação de sorte. Pode-se, portanto, verificar, uma coerência nas respostas obtidas.

**Tabela 12** – Diminuição da receita \* Aumento da receita

		Aumento da receita			Total
		Remuneração deve aumentar	Não devo ser recompensado	Aumento parcial e variáveis subjetivas	
Diminuição da receita	Remuneração deve cair	2	0	0	2
	Não posso ser penalizado	1	6	0	7
	Redução parcial e medidas subjetivas	1	0	7	8
Total		4	6	7	17

## 5. CONCLUSÕES

Existe uma percepção geral que critérios de avaliação de desempenho são importantes na auditoria, principalmente para capturar adequadamente os esforços e compartilhamento de riscos. Todavia, existe diferenciação entre as percepções de avaliação com relação ao cargo em que os auditores exercem.

Três fatores podem ser observados em relação à percepção acerca da avaliação. Inicialmente que, critérios mais subjetivos são os mais adequados para avaliar os esforços dos auditores, possivelmente porque o trabalho de auditoria é envolvido com diversas competências técnicas e comportamentais que influenciam na qualidade e continuidade dos serviços com os clientes. Apesar dos auditores pesquisados possuírem um alto grau de conhecimento em relação aos critérios contábeis, não existe consenso entre todos os respondentes se estes critérios deveriam ser utilizados para avaliar desempenho. Esta percepção está atrelada ao fato de que critérios contábeis estão imbuídos de objetividade, aderentes a escolhas de normatizadores, contemplando um conjunto de esforço controlável e incontrolável. Este resultado parece indicar posições paradoxais, no sentido de que nem todos os auditores independentes sentem-se confortáveis em ser avaliados por medidas contábeis, porém ao emitirem uma opinião sobre as demonstrações contábeis de uma empresa, atestam e podem impulsionar a empresa-cliente em avaliar seus colaboradores por medidas contábeis, visto que estas foram consideradas pelos auditores como representativas da situação econômica e financeira da empresa, fruto de esforços de trabalho conjuntos e individuais.

Como sinalização principal tem-se que o cargo em que o auditor se encontra influencia na sua percepção em relação a critérios de remuneração variável. Assim, quanto maior o cargo do auditor maior é a tendência de optar por maiores níveis de remuneração variável. Portanto, auditores mais experientes e em cargos de chefia preferem compartilhar riscos e remunerar os auditores com base no desempenho realizado.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se a ampliação da amostra tendo em vista que a pouca quantidade de respondentes utilizadas no trabalho, faz com que os resultados não possam ser generalizáveis, no entanto, produz sinalizações importantes. Outra sugestão é segregarmos os grupos de respondentes entre cargos mais elevados (posições sênior e sócio) e cargos de trainee, assistente, gerente, para identificar se as percepções realmente diferem quanto a remuneração variável. Logo, este estudo pode ser considerado um ponto de partida para o entendimento da avaliação de desempenho e aferição de remuneração pelos auditores independentes.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ASHTON, Robert H. Pressure and Performance in Accounting Decision Settings: Paradoxical Effects of Incentives, Feedback, and Justification. *Journal of Accounting Research* Vol. 28, 1990, pp. 148-180.

BAKER, G. P. Incentive contracts and performance measurement. **Journal of Political Economy**, v. 100, pp. 598-614, 1992.

BAKER, G. P. *et al.* Subjective performance measures in optimal incentive contracts. **Quarterly Journal of Economics**, v. 109, pp. 1125-1156, 1994.

BOMMER, W. H.; *et al.* On the interchangeability of objective and subjective measures of employee performance: a meta-analysis. **Personel Psychology**, v. 48, pp. 587-605, 1995.

BOWENS, J.; KROOS, P. Target ratcheting and effort reduction. **Journal of Accounting and Economics**. 51, p. 171-185, 2011.

BUSCHMAN, CEO compensation: the role of individual performance evaluation. **Journal of Accounting and Economics**. V. 21, pp. 161-193, 1996.

GIBBS, M.; MERCHANT, K. A.; STEDE, W. A. V. der; VARGUS, Mark E. Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives. **The Accounting Review** 79, p. 409-436, 2004.

GROEN, B. A. C.; WOUTERS, M. J. F.; WILDEROM, C. P. M. Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study. **Management Accounting Research**. 23, p. 120-141, 2012.

HOLMSTROM, B. Moral Hazard and observability. **Bell Journal of Economics** 74-91, 1979.

HOLTMANN, M. **Principles for designing staff incentive schemes**. 2002. Disponível em: [http://www.microfinancegateway.org/gm/document-1.9.26843/22624\\_ST\\_Incentive\\_Design.pdf](http://www.microfinancegateway.org/gm/document-1.9.26843/22624_ST_Incentive_Design.pdf) Acesso em: 20/05/2013.

JIAMBALVO, James. Performance Evaluation and Directed Job Effort: Model Development and Analysis in a CPA Firm Setting. IN **Journal of Accounting Research** Vol. 17, No. 2 (Autumn, 1979), pp. 436-455

MERCHANT, Kenneth A; STEDE, Wim A der. Management Control Systems- Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Third Edition. 2012.

PEPINELLI, Rita de Cássia Correa; DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz. A percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes: um estudo empírico na região da grande Florianópolis/SC. In 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

## Apêndice A – Questionário da Pesquisa



O objetivo desta pesquisa é verificar a sua percepção em relação aos critérios utilizados pela empresa para avaliar seu desempenho e auferir remuneração. Assim, gostaríamos de sua colaboração em nos dizer qual sua situação/opinião em relação aos itens a seguir.

São 3 grupos curtos e de fácil entendimento, não levando mais do que 5 minutos do seu tempo. Todas as respostas são anônimas e confidenciais, sem qualquer identificação ou menção individual do respondente.

### Grupo 1 - Dados Pessoais

Quanto tempo de experiência em auditoria você possui?

Que cargo você ocupa na empresa em que trabalha? Trainee, Assistente de auditoria, Sênior, Gerente, Sócio, outros.

Há quanto tempo você trabalha na empresa?

### Grupo 2- Dados sobre Remuneração

A remuneração deve ser composta (ao menos parcialmente) com base nos esforços de seus resultados pessoais? (sim ou não).

Quantos % de sua remuneração deveria ser variável?

A remuneração deveria ser composta (ao menos parcialmente) com base nos resultados atingidos pela equipe a qual você está inserido? (sim ou não)

Percentualmente, quanto do seu tempo é investido em reuniões com pares?

Você tem acesso ao cálculo utilizado para sua remuneração variável? (sim ou não)

Quantas medidas são utilizadas no cálculo da sua remuneração?

Que informações contábeis são utilizadas para avaliar esforços na busca de realizar os objetivos que foram estabelecidos?

Que informações – não contábeis – são utilizadas para avaliar esforços na busca de realizar os objetivos que foram estabelecidos?

<b>Caso as metas definidas não sejam alcançadas como ficaria:</b>	<b>← Não Seria Impactado</b>		<b>Muito Impactado →</b>	
Sua autonomia no desenvolvimento de suas atividades?				
Possibilidade de aumento salarial?				
Previsão de promoção?				
Continuaria empregado?	Sim		Não	

A fórmula de remuneração para desempenho possui variáveis que podem ser gerenciadas?

	<b>← Discordo Fortemente</b>		<b>Concordo → Fortemente</b>	
Percebo os impactos diretos das minhas ações no resultado da empresa.				
A avaliação do meu desempenho utilizando informações contábeis é justa.				
A fórmula de remuneração para meu desempenho tem maior foco no curto-prazo.				
Você considera que sua remuneração é compatível com seus esforços?				

A fórmula de remuneração para seu desempenho possui fatores que estão fora de seu controle, ou influência significativa?				
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--

### Grupo 3- Dados sobre o critério para Remuneração.

Imagine que você trabalha na empresa com a seguinte situação:

Minha empresa presta serviços de auditoria. A contabilidade é encerrada mensalmente até 15 dias após o mês anterior. Como critério para reconhecimento de receitas usa os valores recebidos pelos clientes e a receber após a prestação de serviços. As despesas são provisionadas pela competência. A data de transição para a adequação as normas internacionais ocorreu em 01.01.2009. A firma faz regularmente o teste de *impairment* para seus ativos. No exercício de 2013, percebeu que houve perda, reconhecida no grupo operacional, em alguns instrumentos financeiros, principalmente por desvalorização de alguns investimentos feitos em ações compradas para especulação. Essa desvalorização ocorreu por conta do fato econômico ocorrido no Chipre. A empresa atualiza passivos tributários corrigidos monetariamente e provisões são testadas quanto sua capacidade de perda. Por se tratar de uma empresa de auditoria, existem auditorias internas realizadas por auditores independentes de outras filiais.

Com base nesta situação responda:

Você se sentiria confortável em ser remunerado com base em alguma informação contábil (ex: lucratividade, EBTIDA, margem de contribuição, faturamento, etc.)? (sim ou não)

Caso a empresa decida utilizar como critério de remuneração o lucro operacional, a partir de um percentual igualmente distribuído entre os gerentes e rateado para os colaboradores atuantes no trabalho específico, caso você fosse o gerente ou colaborador, sentiria que seus esforços estariam sendo recompensados? (sim ou não)

Você orienta o responsável contábil da sua empresa. Sabendo que sua remuneração é atrelada a esta informação, e que uma despesa por um cliente incobrável deve ser reconhecida no grupo operacional, você orientaria este lançamento, mesmo sabendo que não teve culpa por este não recebimento?

Sua empresa tem um grande contrato com o cliente. Porém, o prazo foi encerrado e nova licitação será feita na modalidade pregão eletrônico. Você se empenha em estudar o edital, formar o preço a partir do planejamento do serviço, juntar a documentação e providenciar todas as credenciais necessárias ao certame. Sua empresa perde porque um concorrente colocou um valor muito inferior ao mínimo estabelecido no planejamento. A receita cairá. O que você acha disso?

a) Tenho responsabilidade sobre contratos futuros e reduzindo o fluxo de caixa da empresa, minha remuneração deve cair;

b) Foi um fator incontrolável a minha vontade e, portanto não tenho responsabilidade nem deveria sofrer redução salarial;

c) Parte da minha remuneração deveria ser reduzida com a perda de fluxo de caixa, todavia medidas mais subjetivas devem ser inseridas para contemplar o meu esforço na obtenção de renovação contratual.

Sua empresa tem um grande contrato com o cliente. Porém, o prazo foi encerrado e nova licitação será feita na modalidade pregão eletrônico. Devido às demandas por outras atividades você não teve tempo para estudar devidamente o edital, nem realizar o planejamento para formar preço adequadamente. Após o tempo aleatório o sistema fechou e por acaso sua empresa apresentava naquele momento a menor proposta de preço. A receita aumentará. O que você acha disso?

a) Tenho responsabilidade sobre contratos futuros e aumentando o fluxo de caixa da empresa minha remuneração deve aumentar;

b) Foi um fator incontrolável a minha vontade e, portanto, não tenho responsabilidade, nem deveria receber compensação pelo resultado;

c) Parte da minha remuneração deveria ser aumentada com o acréscimo de fluxo de caixa, todavia medidas mais subjetivas devem ser inseridas para contemplar o meu pouco esforço na obtenção de renovação contratual.