



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS



GUSTAVO HENRIQUE COSTA SOUZA

**PERFIL DOS *CONTROLLERS* NO BRASIL:
*bean counters versus business partners***

**RECIFE
2016**

GUSTAVO HENRIQUE COSTA SOUZA

**PERFIL DOS *CONTROLLERS* NO BRASIL:
*bean counters versus business partners***

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D.

Coorientadora: Prof.^a Kate Horton, Ph.D.

**RECIFE
2016**

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S729p Souza, Gustavo Henrique Costa
Perfil dos *controllers* no Brasil: *bean counters versus business partners* /
Gustavo Henrique Costa Souza. – 2016.
97 folhas : il. 30cm.

Orientador: Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D. e Co-orientadora
Profª Kate Horton, Ph.D.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal
de Pernambuco, CCSA, 2016.

Inclui referências e apêndices.

1. Executivos financeiros. 2. Controladoria. 3. Administração
financeira. 4. Autonomia. 5. Competência e desempenho
(Linguística). I. Wanderley, Cláudio de Araújo (Orientador). II.
Horton, Kate (Co-orientadora). III. Título.

657 CDD (22 ed.)

UFPE (CSA 2016 - 029)

GUSTAVO HENRIQUE COSTA SOUZA

**PERFIL DOS *CONTROLLERS* NO BRASIL:
*bean counters versus business partners***

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 25 de fevereiro de 2016.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D. (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D. (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado (Examinador Externo)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Às minha avós: Ivanise (*in memoriam*)
e Dalva. Dedicó.

AGRADECIMENTOS

A Cristo Rei e Sua Mãe, a Bem-Aventurada Virgem Maria.

Aos meus Pais, apoiadores incondicionais de todos os meus projetos, a quem quero e devo cada vez mais dar orgulho.

A Yasmin Souza, minha pequena e querida sobrinha, por aceitar que eu – com o propósito de ter mais tempo para escrever – encurtasse as histórias que lhe contava antes de ela dormir.

A Ana Cláudia, que – com paciência – tolerou minhas ausências, inspirou meus escritos, compreendeu minhas angústias e estimulou me progresso.

A Andreza Nóbrega e Thaís Oliveira, primeiras incentivadoras do meu ingresso na vida acadêmica, que me fizeram um imenso favor ao me sugerir esta direção.

A Hugo Vasconcelos, Kécia Galvão, Michel Chaves e Rafael Becker, revisores do projeto com o qual pleiteei ingresso nesta pós-graduação *stricto sensu*.

Ao meu orientador, Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D., pelo fundamental suporte que me deu em todas as etapas do desenvolvimento desta pesquisa, e a quem aprendi a admirar como profissional e como estudioso.

A minha coorientadora, Prof.^a Kate Horton, Ph.D., da *Erasmus University*, pelas valorosas sugestões que deu para o aprimoramento deste trabalho, e também pelo esforço que fez no sentido de compreender meu inglês macarrônico.

Ao Prof. Dr. Cezar Augusto Cerqueira, da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap), que – pacientemente e com extrema boa vontade – me esclareceu diversas dúvidas de cunho econômico.

A Prof.^a Lilian Outtes Wanderley, Ph.D. do Programa de Pós-Graduação em Administração da UFPE (Propad/UFPE), que me deu importantes sugestões quando da qualificação do projeto e que me ensinou muito do pouco que hoje eu sei em termos de metodologia de pesquisa.

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco (PPGCC/UFPE) que, juntamente com o Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado (UFRPE), deram-me a honra de compor a banca examinadora da minha dissertação.

Ao ilustre corpo docente do PPGCC/UFPE, em especial à Prof.^a Dr.^a Umbelina Lagioia, ao Prof. Dr. Jerônimo Libonati, ao Prof. Dr. Aldemar Santos e ao Prof. Dr. Marcos Góis, com os quais tive o prazer de ter aulas e experiências extremamente enriquecedoras.

A todos os servidores, terceirizados e estagiários da Secretaria do PPGCC/UFPE, que com simplicidade, discrição e receptividade, acolheram minhas demandas e cuidaram dos processos burocráticos com os quais me deparei ao longo do curso.

Aos meus nobres colegas de turma: Aline Freitas, Cosmo Alves, David Neuman, Dayvison Spíndola, Douglas Dantas, Félix Júnior, Livia Carrascoso, Jardson Guedes, Marco Túlio, Marina Fidélis, Nadielli Galvão, Priscilla Milfontes e Vanessa Janiszewski, os quais – cada um a seu modo – contribuíram grandemente para o meu aprendizado e me proporcionaram um convívio inesquecivelmente prazeroso.

Aos meus colegas de trabalho, com os quais compartilhei as alegrias e as tristezas desta empreitada, e que sempre acreditaram – mais que eu próprio – nas minhas capacidades.

Aos meus diletos alunos, que me instilaram coragem, me suscitaram dúvidas novas e importantes, e que incrementam minha formação ao me ensinar uma docência que não está nos livros, mas na sala de aula.

A Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac), pela parceria sem a qual esta pesquisa certamente não teria se transformado em realidade.

A todos e todas que, direta ou indiretamente, me auxiliaram nesta caminhada e cujos nomes, embora não citados aqui, estão (e estarão eternamente) gravados na minha memória e tatuados no meu coração: **MUITO OBRIGADO!**

“Magister vester unus est: Christus.”
(Matthaeus, XXIII, 10)

RESUMO

Considerando as mudanças que a literatura acadêmica tem apontado no que concerne à atuação do *controller*, a presente pesquisa teve por objetivo investigar o perfil deste profissional no contexto brasileiro. Partindo de dois perfis específicos (*bean counters* e *business partners*), o estudo se revestiu de uma tríplice missão: primeiro, relacionar quais as principais atividades desempenhadas por *controllers* atuantes no Brasil; segundo, discernir qual destes perfis destacados é predominante; e terceiro, entender como determinadas variáveis contingenciais (Tamanho da Organização, Desenvolvimento Regional e Descentralização) afetam este profissional no que diz respeito à sua autonomia e envolvimento com o negócio. O método empregado para a coleta de dados consistiu na aplicação de um questionário, disponível na plataforma *Survey Monkey* e respondido por *controllers* listados, principalmente, nas bases de dados da Associação Nacional dos Executivos de Finanças (Anefac) e da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Os respondentes foram convidados por *e-mail* a participar da pesquisa e suas respostas sugerem a predominância de *bean counters*, sendo suas principais atividades: contabilizar, gerir, atender o fisco e cuidar das finanças. Tendo em conta as particularidades de cada variável, múltiplas ferramentas econométricas foram utilizadas para efetuar a análise: regressão linear, regressão logística binária, ANOVA e teste de Wald. Contudo, apenas a relação entre descentralização e envolvimento se mostrou positiva e significativa. O fator *idade* – que, embora não previsto entre as hipóteses, emergiu dos dados – também se mostrou relevante: quanto mais idoso é o *controller*, maior a sua autonomia e mais inclinado a exercer o perfil *business partner*.

Palavras-chave: *Controller. Bean counters. Business partners. Envolvimento. Autonomia.*

ABSTRACT

Considering the changes that academic literature has shown regarding the performance of the controller, the present study aimed to investigate the profile of this professional in the Brazilian context. Starting from two specific profiles ("bean counters" and "business partners"), the study was clothed in a threefold mission: first, to relate what the main activities performed by controllers operating in Brazil; second, to discern which of these outstanding profiles is predominant; and third, to understand how certain contingent variables (Organization Size, Regional Development and Decentralization) affect these professionals with regard to their autonomy and involvement with the business. The method used for data collection consisted of a questionnaire, available on the Survey Monkey platform and answered by listed controllers, mainly, in the National Association of Finance Executives and Federal University of Pernambuco databases. Respondents were invited via email to take the survey and their answers suggest the predominance of bean counters, being their main activities: accounting, management, attend the tax authorities and take care of the finances. Taking into account the particularities of each variable, multiple econometric tools were used to conduct the analysis: linear regression, binary logistic regression, ANOVA and Wald test. However, only the relationship between decentralization and involvement was positive and significant. The age factor – which, although not provided between the hypotheses emerged from the data – was also relevant: the oldest is the controller, the more autonomy and more inclined to exercise business partner profile.

Keywords: Controller. Bean counters. Business partners. Involvement. Autonomy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – <i>Word Cloud</i> das atividades dos <i>controllers</i>	60
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceituação de controladoria.....	22
Quadro 2 – Funções da controladoria.....	25
Quadro 3 – Pilares da atuação do <i>controller</i>	29
Quadro 4 – Estrutura de competências do <i>controller</i>	31
Quadro 5 – Competências e atividades do <i>controller</i>	32
Quadro 6 – Perfis dos <i>controllers</i> segundo a literatura internacional.....	33
Quadro 7 – Agrupamento de perfis dos <i>controllers</i>	34
Quadro 8 – Características do perfil <i>bean counter</i>	35
Quadro 9 – Comparativo <i>bean counters</i> x <i>business partners</i>	35
Quadro 10 – Composição do questionário.....	46
Quadro 11 – Fundamentação temática do questionário.....	47
Quadro 12 – Fases de realização da pesquisa.....	49
Quadro 13 – Técnicas estatísticas e econométricas utilizadas.....	51
Quadro 14 – Classificação de atividades entre <i>bean counters</i> e <i>bussiness partners</i>	62
Quadro 15 – Resumo dos resultados dos testes de hipóteses.....	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – PIB por região.....	40
Tabela 2 – IDH referente ao ano de 2010.....	41
Tabela 3 – Resumo de processamento dos dados para o Alfa de Cronbach.....	53
Tabela 4 – Estatísticas de confiabilidade.....	53
Tabela 5 – Idade e experiência dos respondentes.....	55
Tabela 6 – Gênero, escolaridade e cargo dos respondentes.....	56
Tabela 7 – Tamanho das organizações.....	58
Tabela 8 – Distribuição das atividades dos <i>controllers</i>	63
Tabela 9 – Resultado quanto ao perfil dos <i>controllers</i>	63
Tabela 10 – Distribuição geográfica (estadual) dos respondentes.....	66
Tabela 11 – Distribuição geográfica (regional) dos respondentes.....	66
Tabela 12 – Testes de efeito entre os sujeitos – envolvimento.....	67
Tabela 13 – Região <i>versus</i> envolvimento.....	67
Tabela 14 – Testes de efeito entre os sujeitos – autonomia.....	68
Tabela 15 – Região <i>versus</i> autonomia.....	68
Tabela 16 – Modelo Beta para descentralização.....	70
Tabela 17 – Teste de Wald para idade.....	71

LISTA DE SIGLAS

Anefac – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade

BM&FBovespa – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo

CGMA – *Chartered Global Management Accountant*

ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IFAC – *International Federation of Accountants*

MBA – *Master Business Administration*

PIB – Produto Interno Bruto

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	17
1.2	OBJETIVOS.....	18
1.2.1	Objetivo geral.....	18
1.2.2	Objetivos específicos.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA.....	19
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	20
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
2	REVISÃO DA LITERATURA.....	22
2.1	CONTROLADORIA: conceitos e funções	22
2.2	FUNÇÕES DO CONTROLLER.....	26
2.3	PERFIS DO CONTROLLER.....	30
2.4	DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES.....	36
2.4.1	Tamanho da organização.....	36
2.4.2	Desenvolvimento regional.....	39
2.4.3	Descentralização.....	42
3	METODOLOGIA.....	45
3.1	ABORDAGEM QUANTITATIVA.....	45
3.2	TÉCNICA DE INVESTIGAÇÃO.....	45
3.3	INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	46
3.4	PROCEDIMENTOS.....	48
3.5	ACESSO À AMOSTRA.....	49
3.6	PROTOCOLO ÉTICO: garantia de anonimato e confidencialidade	50
3.7	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	50
3.8	ALFA DE CRONBACH.....	52
3.9	VALORES AUSENTES.....	53
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	55
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA.....	55
4.1.1	Dados dos respondentes.....	55

4.1.2	Dados das empresas.....	57
4.2	FUNÇÕES E ATIVIDADES DO CONTROLLER.....	58
4.3	ANÁLISE INFERENCIAL.....	64
4.3.1	Tamanho da organização.....	64
4.3.2	Desenvolvimento regional.....	65
4.3.3	Descentralização.....	69
5	CONCLUSÃO.....	72
	REFERÊNCIAS.....	75
	APÊNDICE.....	88

1 INTRODUÇÃO

Ao delinear a estrutura de competências requerida dos *controllers*, o *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) afirma, nos seus Princípios Globais, que tanto as habilidades técnicas (relacionadas a finanças, contabilidade e gerência de negócios) quanto as sociais (relacionadas à liderança e à capacidade de influenciar pessoas) são componentes importantes na formação destes profissionais.

Após apontar estes atributos, porém, o CGMA (2014, p. 14) reconhece que “o papel dos *controllers* está mudando”, de modo que eles estão cada vez mais exercendo sua influência sobre as decisões da organização e gerando, com isto, mais impacto sobre o negócio. Isto sinaliza que, embora haja uma tentativa por parte do CGMA de definir um perfil específico para os *controllers*, o mercado tem uma dinâmica própria que está conduzindo estes profissionais a uma mudança de papéis com conseqüente transição de perfis. Assim, em um ambiente de modificações que clama e impõe a reconfiguração dos *controllers*, emerge o desejo e a oportunidade de explorar a essência desta profissão e do seu exercício.

Seis anos antes desta iniciativa do CGMA, Brewer (2008, p. 36) discutia uma redefinição da controladoria – que passava, necessariamente, por repensar o papel dos *controllers* dentro do que ele chamou de “uma nova estrutura”. Segundo Brewer (2008, p. 36), a controladoria se assenta sobre quatro pilares, quais sejam: liderança, gestão estratégica, alinhamento operacional, melhoria e aprendizado contínuos; e, “em última instância, a responsabilidade dos *controllers* é gerar valor para os acionistas”. Esta perspectiva diverge da que foi expressa pelo CGMA em 2014, revelando um dissenso conceitual acerca do papel dos *controllers*.

Retrocedendo um pouco mais, percebe-se que a *International Federation of Accountants* (IFAC) já segregava a atuação do *controller* em duas funções distintas: a função financeira e a gerencial. Sendo que a função financeira correspondia “às atividades contábeis e à preparação de demonstrações financeiras direcionadas a usuários externos”; e a função gerencial tinha o seu foco “em fornecer informação à gerência da organização para a tomada de decisões internas” (IFAC, 2005, p. 12). Esta visão bifuncional é, ainda hoje, um componente importante para que se compreenda a mudança nos papéis desempenhados pelos *controllers*.

Na seqüência, após traçar uma perspectiva histórica da evolução da controladoria, o IFAC (2005, p. 13) afirmou que a tendência é um reposicionamento do papel dos *controllers*: eles têm passado “do acompanhamento de informações a papéis mais estratégicos ligados a

planejamento e controle”. Àquela época, determinadas áreas já requeriam do *controller* uma postura diferenciada: o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), por exemplo, em um relatório intitulado “*Sustainability: The Role of Accountants*”, publicado em 2004, anunciou uma ampliação do papel dos contadores no que diz respeito ao “desenvolvimento da controladoria para uso nos relatórios internos de impactos sociais e ambientais, mensuração de performance, interpretação da informação e subsequente tomada de decisão” (ICAEW, 2004, p. 81).

Percebe-se, portanto, que já há algum tempo tem ocorrido um acúmulo de funções e uma alteração nos papéis exercidos pelos *controllers*. Neste contexto de mudanças, o questionamento existencial sobre qual seria – efetivamente – a razão de ser do profissional de controladoria se agiganta e se torna uma preocupação não apenas para os que exercem esta profissão, mas também para os órgãos que os representam e para a academia.

Neste sentido, as mudanças na controladoria têm sido percebidas e apontadas por diversos estudiosos (LAMBERT; SPONEM, 2012; VAIVIO; KOKKO, 2006; FRIEDMAN; LYNE, 2001). Estes estudiosos afirmam que elas impactam – naturalmente – naqueles que trabalham nesta área: tanto nas funções que desempenham, quanto nos perfis que adotam. Burns e Baldvinsdottir (2007, p. 117), por exemplo, asseveram que estas transformações consistem, sobretudo, em passar do “enfadonho e tedioso papel de registrador” ao “excitante e proativo papel de consultor de negócios”. Youssef (2012, p. 1000), por sua vez, complementa destacando que a ênfase atual “está sendo colocada em papéis de estratégia e tomada de decisões, mais que nas áreas mais tradicionais de custeio e análise financeira”.

Embora a literatura aponte neste sentido de transição e de um maior envolvimento do *controller* com o negócio e com a estratégia empresarial, há indícios de que este processo não é uniforme em todas as organizações, e nem sequer acontece em todas elas. Lambert e Sponem (2012), por exemplo, afirmam que não é tão comum encontrar *controllers* que atuem, efetivamente, como parceiros do negócio. Rahman e Ahmed (2012), por seu turno, relatam que a mudança que se tem verificado no papel do *controller* ocorre predominantemente em grandes empresas (com recursos abundantes para impulsionar esta dinâmica). As pequenas empresas, segundo estes autores, ainda resistem – por razões diversas – a instigar e instrumentalizar este tipo de modificação.

Ao entender com mais profundidade os papéis que os *controllers* desempenham, pode-se – para facilitar a compreensão – traçar perfis de acordo com estes papéis. Deste modo, esta pesquisa tem como foco dois perfis claramente caracterizados na literatura acadêmica com

vistas a investigar se, como sugerem os estudos, o perfil mais voltado para a estratégia negocial de fato predomina sobre o perfil mais voltado para registros e processos.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A possibilidade de adotar este ou aquele perfil e de assumir estas ou aquelas funções gera um dilema na vida do *controller* e conflitos dentro da organização em que ele atua. Não conhecer nem entender o próprio papel ocasiona embates entre funções, sobrecarga de trabalho, insatisfação profissional e, em última instância, ineficiência (CROFT; CURRIE; LOCKETT, 2015; ROTHAUSEN, 2015; MEISTER; JEHN; THATCHER, 2014; PETRIGLIERI, 2011). Estes recentes estudos têm destacado, sob diferentes enfoques, as consequências desta incongruência entre as características do indivíduo e as exigências da realidade profissional em que ele está inserido.

Sobretudo no Brasil, um país ainda jovem em termos de pesquisas na área de controladoria, há a necessidade de explorar “a falta de clareza sobre os objetivos e responsabilidades do *controller*”, pois elas “acarretam em maiores níveis de ambiguidade e de função” (PALOMINO, 2013, p. 10). A este respeito, Siegel (2000) demonstrou que há uma tendência ao conflito entre os papéis desempenhados pelos *controllers* e o nível de independência e envolvimento destes nas decisões estratégicas das organizações.

A literatura acadêmica enfatiza que os indivíduos podem adotar uma postura mais tradicional (que na língua inglesa é identificada pela expressão *bean counters*), a qual – tipicamente – está associada às atividades de registro e acumulação de dados, elaboração de demonstrações financeiras, análise, controle e fiscalização da performance dos gestores operacionais por meio do uso de indicadores financeiros (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; EMSLEY, 2005); ou uma postura mais orientada para estratégia, a qual usualmente está ligada a um alto nível de envolvimento com o negócio e um alto grau de cooperação com outras funções da empresa com o objetivo de integrar informações contábeis com indicadores financeiros (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005). Neste caso, os *controllers* são chamados de *business partners*.

É importante destacar que as expressões “*bean counters*” e “*business partners*” têm sido empregadas pela maioria dos estudiosos para evidenciar de forma contundente a diferença entre os perfis: não há perfil bom nem ruim, mas apenas perfis distintos. Assim, nesta pesquisa optou-se por não traduzir estas expressões para o português. As razões desta decisão foram: primeiro, porque os autores brasileiros costumam utilizá-las desta forma

mesmo (ou seja, em inglês); segundo, porque a tradução literal distorceria o sentido das expressões levando a equívocos (por exemplo, traduzir *business partner* como *parceiro de negócio* não daria a indicação precisa de que se trata do profissional de controladoria – porque os outros funcionários e fornecedores também são considerados *parceiros*); terceiro, porque uma tradução mais subjetiva não poderia ocorrer sem prejuízo de sentido e juízo de valor (por exemplo, chamar o *bean counter* de *contador tradicional* poderia ser interpretado como uma adjetivação desnecessária que remeteria o leitor a, erroneamente, entender *tradicional* como sinônimo de retrógrado, intransigente, etc.).

Embora já há algum tempo pesquisas internacionais (BYRNE; PIERCE, 2007; GIBSON, 2002; SIEGEL; SORENSEN, 1999) apontem para uma modificação do papel do *controller* marcada por uma transição do *bean counter* para o *business partner*, ainda se sabe pouco sobre este processo no Brasil. A natureza e as mudanças pelas quais a profissão do *controller* tem passado ainda são pouco conhecidas neste país.

Diante deste quadro, uma vez expostas as razões da problemática, esta pesquisa se reveste da missão de responder ao seguinte questionamento: **qual é o perfil de *controller* que predomina no Brasil e como determinadas variáveis contingenciais (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização”) se relacionam com este perfil?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar qual o perfil predominante entre os *controllers* que atuam no Brasil e como determinadas variáveis contingenciais (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização”) interferem na sua autonomia e envolvimento com o negócio.

1.2.2 Objetivos específicos

- Relacionar as principais atividades exercidas por *controllers* em atuação no Brasil.
- Discernir qual dos perfis de *controller* apontados pela literatura acadêmica (*bean counters* e *business partners*) é predominante.

- Entender como as variáveis “Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização” impactam a autonomia e o envolvimento do *controller* com negócio.

1.3 JUSTIFICATIVA

Embora haja muitos estudos internacionais tratando do perfil do *controller*, verificou-se que – do ponto de vista empírico – esta temática ainda é pouco explorada no contexto brasileiro. Não se sabe, por exemplo, se determinadas tendências e mudanças no perfil e nas funções do *controller* – amplamente relatadas em pesquisas no exterior (LAMBERT; SPONEM, 2012; RAHMAN; AHMED, 2012; YOUSSEF, 2012; BYRNE; PIERCE, 2007; BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2007; VAIVIO; KOKKO, 2006; BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; GIBSON, 2002; FRIEDMAN; LYNE, 2001; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 2000; SIEGEL; SORENSEN, 1999; WILSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1999) – fazem parte da realidade deste profissional no Brasil também. Embora alguns estudos nacionais (PALOMINO, 2013; CARDOSO; MENDONÇA NETO; OYADOMARI, 2010; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBERGER, 2010; MARTIN, 2002) apontem para uma transição de perfis e uma modificação de funções, ainda não há evidências empíricas de que os *controllers* que atuam no país estejam, efetivamente, percorrendo este caminho.

Da mesma forma, inobstante haja estudos brasileiros relatando as recentes exigências do mercado quanto ao perfil profissional do *controller* (FERRARI et al., 2013; DUQUE, 2011; CALIJURI, 2004), ainda não se sabe se estas exigências têm sido satisfeitas, isto é, se o perfil que o mercado espera é, de fato, o que os *controllers* demonstram. Aliás, a literatura internacional tem apontado (LAMBERT; SPONEM, 2012; VERSTEGEN et al., 2007) um paradoxo entre o perfil de *controller* que a academia apresenta e a prática cotidiana nas organizações: embora sejam teoricamente classificados com *business partners*, os *controllers* continuam a executar atividades próprias dos *bean counters*. Tais alegações e constatações, portanto, endossam a necessidade de investigação científica a este respeito e justificam a realização da presente pesquisa aplicada ao contexto brasileiro.

Outrossim, a análise dos fatores contingenciais aqui apontados poderá gerar novas ideias sobre como gerir estas contingências a favor do sucesso das organizações e do bem-estar dos *controllers* nela empregados. Espera-se, ainda, que esta pesquisa ofereça importantes

implicações para a formação dos *controllers*, instrumentalizando uma reflexão mais aprofundada destes profissionais sobre seu próprio modo de ser dentro da estrutura organizacional em que estão inseridos.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo foi circunscrito aos profissionais em atuação no Brasil e, em razão disto, suas conclusões limitam-se a este público, não sendo possível fazer inferências acerca dos *controllers* que atuam em outras realidades do globo. Da mesma forma, os achados deste estudo permitiram fazer uma caracterização *geral* da população estudada, o que significa que a amostra inclui indivíduos que fugiram aos padrões identificados: em outras palavras, há *controllers* cujas *particularidades* não permitiram o seu enquadramento em nenhum dos perfis aqui apresentados e/ou que não foram afetados pelas contingências aqui mencionadas. Porém, ao empreender uma discussão *global* dos achados (isto é uma discussão *não individualizada*) foi identificado que a heterogeneidade dos respondentes não compromete de maneira significativa os resultados do estudo.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação está segmentada em cinco capítulos (sem contar com os elementos pós-textuais: referências e apêndice). O primeiro capítulo engloba uma breve introdução ao tema focal da pesquisa, além de conter os objetivos (geral e específicos), a justificativa, a delimitação do estudo e este tópico – que discrimina de que forma o texto/conteúdo está organizado. O segundo capítulo abrange a revisão da literatura referente aos principais tópicos que dão suporte teórico a este estudo. Nele estão contempladas discussões sobre o que é a controladoria (seus conceitos e funções), quais as funções do *controller* e quais os seus principais perfis. Da revisão da literatura emergem as hipóteses da pesquisa, as quais encerram este segundo capítulo. A seguinte, no capítulo três, estão consignadas as explicações necessárias e suficientes para que se conheça a metodologia empregada na pesquisa. Ele se subdivide nos seguintes itens: abordagem quantitativa, técnica de investigação, procedimentos, análise dos dados, viabilidade (acesso aos respondentes), e um protocolo ético – que oferece garantia de anonimato e confidencialidade àqueles que se dispuseram a responder ao questionário. Passando ao capítulo seguinte, o quarto, é apresentada a análise dos resultados a partir de uma dupla ótica: a da análise descritiva e a da análise inferencial.

Por fim, o quinto e último capítulo traz a conclusão, as limitações do estudo, e as sugestões oferecidas para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 CONTROLADORIA: conceitos e funções

Para que a argumentação da presente pesquisa seja clara e coerente em si mesma, convém apresentar as bases teóricas sobre as quais ela está assentada. Com este propósito, é oportuno que – antes de qualquer coisa – prestem-se os devidos esclarecimentos acerca daquilo que constitui, por assim dizer, o campo de atuação do *controller*: a controladoria. Para tanto, o Quadro 1 reúne a forma como alguns autores resolveram descrevê-la.

Quadro 1 – Conceituação de controladoria

AUTORES	CONCEITO
Vuko e Ojvan (2013, p. 46)	Controladoria é representada como um subconjunto de tarefas dentro da gestão financeira, contrabalaneada pelas tarefas de tesoureiros.
Sutthiwan e Clinton (2008, p. 44)	Controladoria é fundamentalmente uma função da contabilidade gerencial.
Dalmacio et al. (2007, p. 14)	A Controladoria é uma área voltada para a informação de resultados e desempenhos e, portanto, deve participar do processo operacional e administrativo, conhecer os fluxos das operações e, ainda, monitorar as mudanças do meio, tanto em questões econômicas, financeiras, políticas e sociais, quanto tecnológicas, concorrências e qualquer outra questão que venha a interferir na posição relativa da empresa, no mercado, em sua competitividade e missão.
Borinelli (2006, p. 105)	Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.
Padoveze (2005, p. 3)	A controladoria pode ser definida, então como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa.
Peleias (2002, p. 13)	Controladoria é uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades com o objetivo de dar o suporte adequado ao processo de gestão.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: (a) Como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e (b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Fonte: Elaboração própria.

Dentre os autores relacionados no Quadro 1, é interessante destacar o posicionamento de Borinelli (2006), o qual vê a controladoria a partir de uma tríplice perspectiva: quanto à dimensão teórica, como ramo do conhecimento; quanto à dimensão prática, como conjunto de métodos, técnicas e ferramentas de mensuração e gestão; e quanto à dimensão organizacional, como órgão/departamento componente da estrutura empresarial. Esta visão tenta reunir um conjunto de possibilidades a que a controladoria se presta para dar a ela uma noção abrangente, não-limitada.

Diferentemente de Borinelli (2006), há diversos outros autores (MONTEIRO; BARBOSA, 2011; RODRIGUES; AMARAL, 2008; CATELLI, 2001; MOSIMANN; FISCH,

1999; PADOVEZE; BENEDICTO, 1998; FIGUEIREDO, 1995) que mencionam apenas duas perspectivas: a que concerne à controladoria enquanto órgão administrativo e a que se refere à controladoria enquanto área de conhecimento. A *dimensão prática* – associada aos métodos, técnicas e ferramentas de mensuração e gestão – ficaria a cargo da contabilidade gerencial, cuja responsabilidade seria “identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais” (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 4). Note-se que, na contramão de grande parte dos autores, Sutthiwan e Clinton (2008), como evidenciado no Quadro 1, defendem que a contabilidade gerencial, com seus instrumentos específicos e sua responsabilidade definida, não *está contida* na controladoria. Pelo contrário: a controladoria é que está contida na contabilidade gerencial. A controladoria, segundo este entendimento, seria “uma função da contabilidade gerencial” (SUTTHIWAN; CLINTON, 2008, p. 44).

Na esteira deste pensamento, surge um debate sobre se *contabilidade gerencial e controladoria* seriam a mesma coisa, e se – por conseguinte – estes dois termos podem ser empregados indiscriminadamente. Neste sentido, Koliver (2005, p. 13-14) ressalta que “não há entre os autores unanimidade sequer no campo semântico, ou seja, sobre o significado de controladoria”. É precisamente esta falta de consenso que dá margem a que se possa discutir se há ou não uma identidade entre controladoria e contabilidade gerencial. É importante destacar, inclusive, que esta discussão não existe apenas na língua portuguesa, mas também na língua inglesa, a qual cunhou o termo *controllership* para se referir à controladoria, e *management accounting* para aludir à contabilidade gerencial, mas muitas vezes utiliza ambos os termos de maneira indistinta – como no caso de Bragg (2009), que usou a palavra “*Controllership*” como título de seu livro, mas que após um subtítulo que evoca a contabilidade gerencial: “*The Work of the Managerial Accountant*” (cuja tradução seria: “*O Trabalho do Contador Gerencial*”).

Borinelli (2006, p. 10) argumenta que *contabilidade gerencial e controladoria* são algumas das expressões frequentemente encontradas na literatura contábil para se referir à “questão do fornecimento de suporte aos gestores”. O foco deste suporte seria, portanto, o ambiente *intraorganizacional* (personificado nos gestores) – algo que já havia sido assinalado por autores como Catelli (2001) e Figueiredo e Caggiano (2004). Ele acrescenta, contudo, que a controladoria, diferentemente da contabilidade gerencial, abrange também o atendimento de demandas *externas* à organização. Assim, por um lado Borinelli (2006) reconhece que *contabilidade gerencial e controladoria* são termos utilizados para designar uma mesma realidade (qual seja, a de apoiar gestores) e, por outro, busca distinguir estes dois elementos

alegando que o atendimento de usuários *externos* representa um diferencial da controladoria em relação à contabilidade gerencial. Seu estudo, portanto, mantém em aberto a questão sobre se contabilidade gerencial e controladoria são ou não elementos essencialmente idênticos.

Martin (2002), por sua vez, insinua que a controladoria seria uma espécie de contabilidade gerencial *aprimorada* (quanto às técnicas, ferramentas e visão estratégica), mas não deixa claro se há, em seu modo de ver, uma diferença conceitual capaz de explicar ou justificar tal distinção terminológica. Aliás, esta ideia de controladoria como *aprimoramento* da contabilidade é citada e bastante referenciada por Gonçalves et al. (2007), que a considera uma “evolução” (*ipsis literis*).

Sheridan (1995, p. 287-289) atesta que, na década de 1990, *contabilidade gerencial* era um termo pouco conhecido no continente europeu. O autor chega a afirmar que “muitos gestores financeiros [...] não reconheceriam o termo *contabilidade gerencial*” (SHERIDAN, 1995, p. 287), ao passo que *controladoria* era uma expressão “muito mais usual que *contabilidade gerencial*” (SHERIDAN, 1995, p. 289). O autor assinala ainda que a contabilidade gerencial é uma profissão, ao passo que a controladoria não é uma profissão, e sim uma disciplina (*sic*). Apesar destas diferenças, Sheridan (1995) reconhece que as práticas de uma e de outra são muito semelhantes e que, portanto, a adoção deste ou daquele termo tem mais a ver com a cultura contábil e financeira de cada país que com uma eventual distinção substancial.

Diante de tantas colocações divergentes, o que se percebe é que o uso de uma ou outra expressão tem mais a ver com a opção metodológica de quem escreve do que com uma convicção teórica comprovada. Assim, neste trabalho optou-se pela utilização do termo *controladoria*, e não *contabilidade gerencial*, em consonância com os principais autores que constituíram a plataforma teórica deste estudo. Consequentemente, para referir-se ao profissional que atua nesta área, preferiu-se adotar o termo *controller* e não *contador gerencial* – seguindo a recomendação de Martin (2002) para o contexto brasileiro e a práxis internacional relatada por Ahrens e Chapman (2000).

Sobre a opção pelo termo *controller*, aliás, é preciso fornecer esclarecimentos adicionais: no plano pragmático, o controle de uma organização nem sempre é exercido por alguém diplomado em ciências contábeis podendo, inclusive, este controle pode ser exercido pelo proprietário da empresa (CAVALCANTE et al., 2012). Também por estas razões, optou-se neste estudo pela nomenclatura “*controller*” em lugar de “contador gerencial”: ela parece abranger todos os que exercem o controle das finanças, das operações ou da estratégia de uma organização – independentemente de sua formação acadêmica e participação no capital social da empresa.

Em consideração, também, à opinião prevalente entre os autores que lastrearam a base teórica desta pesquisa, assumiu-se a controladoria tanto como área do conhecimento quanto como departamento. Tendo em vista os propósitos deste estudo, assumiu-se que os métodos, ferramentas e técnicas de que a controladoria se utiliza *não* fazem parte de seu conceito. A discussão sobre tais elementos, aliás, desembocaria em um debate sobre práticas de gestão – que não é o objetivo principal do presente estudo.

Isto posto, é mister passar à descrição da função que a controladoria desempenha no contexto organizacional. Lunkes et al. (2009) destacam que com o passar dos anos a controladoria distanciou-se da visão *estritamente contábil*. A multidisciplinaridade (e também a interdisciplinaridade) agregaram muito a ela: áreas afins como “administração, economia, estatística e psicologia, entre outras” (LUNKES et al., 2009, p. 28) contribuíram para que a controladoria ampliasse seus horizontes e assumisse papéis que vão além do controle organizacional e que englobam “atividades de gestão estratégica, de pessoal e de organização” (LUNKES et al., 2009, p. 25-28).

Esta visão funcional é importante porque, como Lunkes et al. (2010, p. 107) afirmaram: “a controladoria é uma área de estudos que carece de definições e conceituações claras, isso inclui um conjunto básico de funções”. Neste sentido, foi elaborado o Quadro 2, que traz comentários de alguns autores sobre a(s) função(ões) da controladoria.

Quadro 2 – Funções da controladoria

AUTORES	FUNÇÃO(ÕES)
Dillard (2014, p. 242)	A controladoria é um componente administrativo fundamental encarregado de garantir que a organização cumpra as suas responsabilidades fiduciárias para com a sociedade – responsabilidades estas que se estendem substancialmente para além das exigências legais estabelecidas em um contrato social ou codificadas nas leis e regulamentos.
Nascimento e Reginato (2007, p. 15)	A controladoria tem a função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio.
Borinelli (2006, p. 269-278)	As funções por meio das quais a controladoria se materializa nas organizações são: função contábil; função tributária; função de auditoria interna, controle interno e seguros; função finanças/tesouraria; função gerencial; função de gestão da informação.
Calijuri, Santos e Santos (2005, p. 1)	A função da controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles necessitam para atingir os objetivos empresariais.
Padoveze (2002, p. 124)	Basicamente a controladoria é responsável pelo sistema de informações contábil gerencial da empresa, e sua missão é assegurar o resultado da companhia. Para tanto ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento.
Martin (2002, p. 8)	A função da controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente
Rehbein (2001, p. 4)	O papel da controladoria, na sua plenitude, é formado por um conjunto de atividades assim resumidas: controlar, conceituar, avaliar, mensurar, simular, indicar caminhos e informar.
Horngren (1985, p. 11)	(a) Planejamento para o controle; (b) Relatórios e interpretação; (c) Avaliação e assessoramento; (d) Administração tributária; (e) Relatórios para o governo; (f) Proteção de ativos; (g) Avaliação econômica.

Fonte: Elaboração própria.

Note-se que, para além da relação de *funções* que competem à controladoria, figuram entre as citações do Quadro 2 termos como “atividades” e “papel”. Para que não se confundam estes elementos conceituais, bem como alguns outros que constam do texto e estão relacionados à temática em discussão (como “competência”, “perfil” e “tarefa”), foi elaborado o apêndice 1, o qual traz o modo como cada um destes termos é aqui entendido. Esta clareza conceitual é necessária para que a análise dos achados não reste prejudicada e para que o leitor não tenha dificuldades em identificar sobre o que exatamente se está falando.

As funções relacionadas no Quadro 2, naturalmente, não estão congeladas no tempo e, portanto, modificam-se com o passar dos anos. Corroborando isto, Gibson (2002) afirmou que as circunstâncias que envolvem a controladoria influenciam a maneira como ela é entendida e que, portanto, é da multiplicidade de circunstâncias que surge uma grande variedade de interpretações acerca da mesma: Dalmacio et al. (2007), por sua vez, recordam que este processo de redefinição da controladoria, com ampliação de seu espectro de funções, sofre influência de diversos fatores, entre os quais a própria personalidade e habilidade do *controller*. Aliás, autores em todo o mundo – sob diversos pontos de vista – tem estudado este processo (YOUSSEF, 2012; HOPPER et al., 2009; ARAÚJO, 2007; JÄRVENPÄÄ, 2007; EMSLEY, 2005; WAWERU; HOQUE; ULIANA, 2004; BURNS; EZZAMEL; SCAPENS, 1999; GRANLUND; LUKKA, 1998).

Por fim, é preciso deixar claro que este trabalho, e especificamente este tópico da revisão de literatura, não intenta descrever qual seria a forma mais adequada de entender e conceituar a controladoria, nem busca apresentar a melhor maneira de relacionar suas funções. Apenas se deseja, a partir das luzes que a teoria oferece e da perspectiva adotada pelo pesquisador, situar o estudo dentro do seu campo, dentro deste *locus* onde nasce e se desenvolve o problema central desta pesquisa. Assim, antes de qualquer coisa, para os fins deste trabalho a controladoria é a base sobre a qual o *controller* se apoia para decidir e agir.

2.2 FUNÇÕES DO *CONTROLLER*

Martin (2002, p. 25) assim descreve o que se espera do *controller*:

O *controller* (...) precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios, além de saber entender, manejar e criticar métodos, instrumentos de pesquisa e análise e formas de atuação de um grande número de especialistas funcionais.

Embora Martin (2002), na citação acima, pareça ter descrito o papel do *controller* de maneira assertiva e completa, é possível perceber que o autor fez uma colocação genérica optando por não relacionar quais seriam exatamente as funções do *controller*. Outros autores, contudo, apresentam – cada um a seu modo – quais são ou deveriam ser estas funções. Por não falarem em uníssono, Teixeira (2003) declarou não haver consenso entre os autores contábeis acerca de quais seriam as funções do *controller*. Alguns estudiosos corroboraram esta colocação e acrescentaram que a indefinição quanto ao papel da controladoria nas organizações é que desencadeia a incerteza quanto às funções do *controller* (FREZATTI et al, 2009; BORINELLI, 2006). Esta incerteza faz com que o mercado, a sociedade, e mesmo a academia confunda os *controllers* com outros profissionais que atuam no mesmo contexto em que eles.

Emsley (2005, p. 158) afirma: “*controllers* tem sido conhecidos ao longo do tempo por ter múltiplos papéis, os quais têm sido descrito em termos de registro de resultados, atenção à direção, e resolução de problemas”. Burns e Baldvinsdottir (2005, p. 118) alegam que monitorar a performance alheia tem sido sempre “um papel crucial do *controller*”. Os autores destacam ainda que o monitoramento do desempenho de cada área leva à produção de relatórios, os quais são consolidados com os relatórios financeiros que darão uma visão do negócio como um todo. Assim, na visão de Burns e Baldvinsdottir (2005), é possível vislumbrar de imediato a atribuição de duas funções ao *controller*: monitorar desempenho e produzir relatórios.

Nesta mesma linha de pensamento, Bragg (2009, p. 6), ao tratar das funções do *controller*, afirma que ele “tradicionalmente tem sido alguém que gerencia ciclos de transações-chave, monitora ativos, e entrega as demonstrações financeiras”. O autor fala ainda em uma expansão do papel do *controller*. Esta expansão, segundo ele, se caracteriza pela extrapolação das fronteiras da contabilidade “pura” (BRAGG, 2009, p. 7), pelo envolvimento com outros departamentos da organização, e pelo desenvolvimento e exploração das habilidades interpessoais deste profissional no trabalho. É Bragg (2009, p. 13) também que assegura que “o trabalho do *controller* varia drasticamente de acordo com o tamanho da empresa e com a existência de outros gerentes no lugar que lidam com as mesmas funções”. Ele defende que embora algumas funções do *controller* possam ser assumidas por outros profissionais dentro da organização (tais como tesoureiros, assistentes, secretários etc.), a ênfase dada ao aspecto do controle gerencial tem exigido um profissional específico e diferenciado para tratar de certas questões. Ele critica, entretanto, o uso do termo “*controller*” para se referir a este profissional, tendo em vista que esta palavra enfatiza somente a *função de controle*.

Duque (2011), posteriormente, apresentou as funções do *controller* a partir de uma análise longitudinal de trinta anos que examinou os estudos de três autores. Em sua pesquisa, pode-se observar que a *função comunicacional*, associada à produção de informação útil, mesmo tendo se passado décadas, continuou fazendo parte do rol de funções do *controller*. Paralelamente, o trabalho de Duque (2011) também permite notar uma redução da *função burocrática* – que comporta tarefas como contar estoques e assinar cheques – em função de sua automatização e/ou delegação a profissionais do *front* operacional. Por fim, a autora evidencia um maior distanciamento do *controller* da *função de supervisão* (que, paulatinamente, foi sendo delegada e absorvida pelos auditores internos). A este respeito, inclusive, convém recordar as palavras de Keating e Jablonsky (1991, p. 46-47):

Uma pessoa da área de finanças que deseja ser um consultor de negócios ou de unidades de negócio não pode funcionar como um policial corporativo, auditor independente, ou guardião de contas. Estes papéis, consistentes com conceitos tradicionais de especialização de funções e controle interno, remontam às práticas gerenciais de produção em massa que promoveram padrões de organização do trabalho altamente especializados e hierárquicos. Eles são, evidentemente, uma antítese do conceito de equipe (KEATING e JABLONSKY, 1991, p. 46-47).

A crítica em epígrafe leva a alguns pontos de reflexão: se a função fiscalizadora não condiz com a atuação de quem pretende assessorar os negócios, então qual(is) função(ões) devem ser atribuídas a este personagem – que, no caso em questão, é o *controller*? Se os conceitos tradicionais de especialização de funções e controle interno não se coadunam com a realidade das organizações, então que conceitos e modelos de distribuição de tarefas melhor se adéquam às atuais exigências do mercado? Esta discussão sobre como a controladoria (e, em consequência, sobre como o *controller*) deve funcionar/trabalhar é importante para a identificação/elucidação da essência deste profissional.

Neste sentido, o CGMA (2014, p. 23) – na tentativa de consolidar o entendimento acerca deste assunto – apresenta os pilares da organização que requerem a atuação do *controller* (vide Quadro 3). Como se vê na figura, três destes pilares estão relacionados à área de informação (levantamento de dados, análise e realização de previsões, e produção relatórios para usuários externos), um está ligado à governança e à gerência de projetos, outro diz respeito à contabilidade financeira e às operações, e um último tem a ver com operações específicas, tais como fusões, aquisições e tratamento de tributos.

Quadro 3 – Pilares da atuação do *controller*

FUNÇÃO DE CONTROLADORIA			
<i>OUTROS CONHECIMENTOS TÉCNICOS</i>	<i>RELATÓRIOS EXTERNOS</i>	<i>INFORMAÇÕES GERENCIAIS</i>	<i>DESEMPENHO GERENCIAL</i>
<i>Impostos, Tesouraria, Fusões e Aquisições</i>	<i>Integridade dos relatórios financeiros, contas estatutárias e retornos</i>	<i>Análise, compreensão e previsão, dados analíticos</i>	<i>Estratégia e planos, custo, risco e gerenciamento de projeto, governança e auditoria interna</i>
<i>SISTEMAS DE INFORMAÇÃO</i>	<i>CONTABILIDADE FINANCEIRA E OPERAÇÕES</i>		
<i>Captura de dados, integridade e acesso, inteligência negocial</i>	<i>Processamento de transações, tion processing, registro e relatórios básicos (incluindo “contas a pagar”, “pedidos à vista”, processos “registrar para relatar” e melhoria do processo</i>		

Fonte: CGMA (2014, p. 23).

Tendo estabelecido tais pilares, o CGMA (2014) pode, finalmente, relacionar as principais funções desempenhadas pelo *controller*. São elas: gerenciamento de custos; emissão de relatórios para usuários externos; elaboração de estratégias financeiras; controle interno; avaliação de investimentos; controle orçamentário e gerencial; decisões sobre preços, descontos e produtos; gerência de projetos; conformidade e aderência regulatória; gerenciamento de recursos; gerenciamento de riscos; gerenciamento da estratégia fiscal; gestão do caixa e tesouraria; auditoria interna. Ao analisar detidamente esta relação de funções alguns elementos podem parecer contraditórios ou surpreendentes: a figura do *controller* como gestor do caixa e da tesouraria e a aparição da “auditoria interna” entre as suas funções são exemplos disto. Como conceber que *controller* e tesoureiro sejam uma coisa só? Como entender que um *controller* possa também desempenhar o papel de auditor? Tais questionamentos ilustram o fato de que, até o momento, não se sabe com exatidão e clareza o que o *controller* deve ou não fazer em uma organização.

Outrossim, é importante abordar uma questão de nomenclatura: como recorda Palomino (2013), não necessariamente aquele que desempenha as funções do *controller* irá ser identificado como tal, nem mesmo se autodenominará assim. Por vezes, aquele que é – de fato – o *controller*, não o é *nominalmente*, de modo que a ele podem ser atribuídas as alcunhas de “gerente de controladoria”, “diretor financeiro” etc. Esta problemática não está restrita ao Brasil, nem à língua portuguesa: Sunarni (2013, p. 619), por exemplo, ao estudar um grupo de empresas na Indonésia, afirmou que “às vezes é raro encontrar um indivíduo dentro da organização com o título de *controller*, mas há sempre um indivíduo que faz as funções do *controller*”. Em consideração a isto, o presente trabalho buscou identificar o *controller* não pelo modo como ele é chamado no dia a dia (em outras palavras: pela *denominação usual* de seu

cargo), mas pelas *atividades* que ele realiza, as quais traduzem a essência de sua atuação. Tal concepção está refletida na questão 7, da parte F, do instrumento de pesquisa que foi aplicado.

2.3 PERFIS DO *CONTROLLER*

No contexto da profissão contábil, o termo “perfil”, conforme consta no Apêndice A, foi definido como um “conjunto de habilidades, maneiras de agir e atuar de um profissional em um determinado contexto” (NOGUEIRA; FARI, 2007, p. 118-119). Partir desta noção é importante para que se possa avançar na identificação dos perfis de *controller* que serão apresentados neste estudo.

Para não suscitar interpretações equivocadas acerca de quem é o *controller*, é oportuno que se deixe bem marcado quem ele *não* é. Assim, a discussão acerca de quem é o *controller* passa, por exemplo, por diferenciá-lo do *contador*. Além disso, o *controller* também é frequentemente confundido com o *auditor interno* e, por isso, é útil distinguir estes dois personagens. Já o perito contábil e as demais possibilidades de exercício da profissão contábil apresentam disparidade evidente em relação ao *controller* e, portanto, não carecem, no entender deste pesquisador, de ter suas particularidades trazidas à baila.

Compete ao contador, por exemplo, no entender de Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009, p. 368), a “mensuração” – coisa que não figura nas competências que Cardoso, Mendonça Neto e Oyadomari (2010) elencaram para o *controller*. Por outro lado, o *controller* recebe de Cardoso, Mendonça Neto e Oyadomari (2010) um conjunto de competências que indicam que mais que *realizar* processos: ele os coordena. Por isto, no entender destes autores, é do *controller* – por exemplo – a competência “analítica” e a “visão geral/estratégica” que lhe dará a “capacidade de resolver problemas” (CARDOSO; MENDONÇA NETO; OYADOMARI, 2010, p. 99). Isto, portanto, o diferencia do contador: o seu posicionamento na estrutura organizacional. Enquanto o contador parece pertencer ao nível operacional, o *controller* está mais associado ao nível tático.

No que tange à comparação entre o *controller* e o auditor interno, é possível perceber que algumas das competências destes profissionais são diametralmente opostas, e outras são cobradas de um e de outro com diferentes níveis de rigor e especificidade. Do *controller*, por exemplo, é requerido que saiba trabalhar em equipe (CARDOSO; MENDONÇA NETO; OYADOMARI, 2010) ao passo que do auditor interno é requerido não apenas que saiba trabalhar em equipe, mas também que saiba “trabalhar de forma independente” (CARNEIRO, 2013, p. 22). Outrossim, é exigido do *controller* que saiba “ouvir eficazmente” (CARDOSO;

MENDONÇA NETO; OYADOMARI, 2010, p. 99), enquanto que do auditor se exige a capacidade de inquirir, de arguir, de fazer “entrevistas” (CARNEIRO, 2013, p. 22).

Diante de tudo isto, é possível tratar o *controller* como uma figura independente, dissociada de qualquer outro personagem componente da estrutura organizacional de uma empresa. A consolidação deste entendimento permite que se avance na discussão sobre os perfis de *controller* e sobre qual o *locus* deste profissional dentro das organizações.

O trabalho de Ahrens e Chapman (2000), ao testemunhar o uso do termo *controller* na Alemanha, traz à discussão um elemento que está bastante atrelado a este personagem nos dias atuais: o controle. É significativo que este seja o ponto de partida do debate sobre os perfis dos *controllers* porque a alcunha de “controlador” (ao pé da letra, em português) pode ser vislumbrada na descrição de alguns perfis que serão apresentados a seguir.

Antes de passar à descrição de tais perfis, porém, é interessante compreender a estrutura de competências que o CGMA (2014) requer do *controller*. Ela pode ser condensada em quatro pontos (conforme apresentado no Quadro 4), quais sejam: habilidades técnicas, de liderança, com negócios e com pessoas. Além disto, ele deve ser ético, íntegro e agir com profissionalismo.

Quadro 4 – Estrutura de competências do *controller*

HABILIDADES TÉCNICAS	Aplicar a contabilidade e as habilidades financeiras	Atuar no contexto negocial	HABILIDADES COM NEGÓCIOS
HABILIDADES DE LIDERANÇA	Ter liderança dentro da organização	Influenciar pessoas	HABILIDADES COM PESSOAS
ÉTICA, INTEGRIDADE E PROFISSIONALISMO			

Fonte: CGMA (2014, p. 13).

Esta estrutura de competências incrementa o perfil do *controller* na medida em que lhe exige não *apenas* a competência técnica, mas *também* a liderança, o conhecimento do negócio e a capacidade de influenciar pessoas. Esta perspectiva rompe com qualquer visão tecnicista ou estritamente contábil que possa existir.

Embora o CGMA (2014), tenha optado por tratar desta temática sob um ponto de vista mais genérico (isto é: menos específico), é possível vislumbrar uma conexão entre as capacidades de alguém e as atividades que ele/a desempenha. Por isso, chama bastante à atenção a consolidação empreendida por Byrne e Pierce (2007), em que os autores conseguiram identificar uma série de competências individuais e de atividades relacionadas ao perfil e à atuação do *controller* (ver Quadro 5).

Quadro 5 – Competências e atividades do *controller*

COMPETÊNCIAS INDIVIDUAIS	ATIVIDADES
Conhecimento do negócio Habilidades interpessoais e comunicacionais Habilidade com tecnologia da informação Flexibilidade Qualidades pessoais Habilidades técnicas Capacidade de monitoramento Influência na organização	Fornecer e interpretar informação Apoiar decisões Relatar e planejar informações periódicas Elaborar projetos Fazer análises pontuais Administrar Usar técnicas Instruir gerentes de operações

Fonte: Adaptado de Byrne e Pierce (2007, p. 488).

É a partir da identificação destas competências e as atividades que se pode estabelecer o perfil do *controller*. Se este profissional fosse titular de outras competências não seria surpreendente que seu perfil se adequasse a isto. Da mesma forma, se outras tarefas fossem assomadas ao rol de suas atividades, seria natural que o seu perfil fosse – de algum modo – afetado ou redesenhado. Partindo do pressuposto de que o ser e o agir estão em contínua revisão, o presente estudo almeja identificar – dentro deste processo – em que situação se encontra o *controller* no Brasil, que circunstâncias (contingências) influenciam sua maneira de agir, e para onde ele caminha. Convém assinalar, mais uma vez, que o Apêndice A traz, de forma concisa, quais foram os conceitos/concepções terminológicas que esta pesquisa adotou com relação à “atividade”, “competência”, “função”, “papal”, “perfil (profissional)” e “tarefa”.

O emprego do termo *identidade* foi evitado em consideração à complexidade deste conceito – amplamente estudado na psicologia: trabalhar com este elemento seria desviar os propósitos deste estudo. Pela mesma razão, as expressões *(auto) imagem*, *(auto) percepção* foram banidas do presente texto. Em lugar disso, optou-se por utilizar a expressão *perfil*, cujo sentido foi definido no início desta seção.

Assim, partindo da análise da literatura internacional disponível, é possível relacionar uma série de perfis associados ao *controller* (ver Quadro 6). Alguns se assemelham bastante, outros soam um tanto quanto pejorativos, e outros ainda são tão genéricos que poderiam ser aplicados, sem prejuízo de sentido nem confusão de funções, a diversos profissionais que atuam na organização – e não apenas aos *controllers*. É importante esclarecer que, para não correr o risco de imprecisões na tradução (o que prejudicaria a compreensão dos conceitos), optou-se neste estudo por manter os termos que identificam os perfis em língua inglesa – idioma em que eles foram cunhados. Na literatura nacional não foi encontrado nenhum novo termo que pudesse ser inserido no Quadro 6: os autores nacionais, mesmo escrevendo em língua portuguesa, adotam os termos originais, em inglês (ou simplesmente se reportam aos perfis mencionando as características que os definem, mas sem nomeá-los).

Quadro 6 – Perfis dos *controllers* segundo a literatura internacional

Perfil	Referências	Característica predominante
<i>Bookkeeper</i>	Lambert e Sponem (2012); Rahman e Ahmed (2012); Bougen (1994); Sathe (1984); Hopper (1980)	Preocupação com registros contábeis
<i>Business consultant</i>	Burns e Baldvinsdottir (2005, 2007)	Assessoria a gestores
<i>Decision making facilitator</i>	Lambert e Sponem (2012)	Habilidade com negociações
<i>Hybrid accountant</i>	Burns e Baldvinsdottir (2007); Burns e Scapens (2000)	Intermediação entre gestores operacionais e financeiros
<i>Moderator</i>	Ahrens e Chapman (2000)	Mediação entre gestores operacionais e financeiros
<i>Scorekeeper</i>	Burns e Baldvinsdottir (2007)	Capacidade de avaliar desempenho
<i>Strategic management consultant</i>	Holtzman (2004)	Apoio à formulação e execução do planejamento estratégico
<i>Corporate policeman</i>	Byrne (2010)	Supervisão e administração de regras e procedimentos

Fonte: Elaboração própria.

A este respeito, aliás, é interessante destacar que alguns autores realizaram comparações entre perfis de *controller*. Assim é que Hopper (1980) contrapõe o perfil que ele chama de *bookkeeper* a um outro por ele batizado *service-aid*, cuja descrição se assemelha à do *decision-making facilitator*. Também nesta linha comparativa, Burns e Baldvinsdottir (2005) comparam o papel de *business consultant* ao de *scorekeeping*.

Além destes, há outros autores que vão nomear de modo particular o perfil do *controller*: *strategic partner* (AHID; AUGUSTINE, 2012), *internal business consultant* (BURNS; VAIVIO, 2001), e *modern business-oriented accountant* (GRANLUND; LUKKA, 1998) são exemplos disso. Houve até quem os chamasse de *watchdogs* (RAHMAN; AHMED, 2012; JÄRVENPÄÄ, 2007; PIERCE; O'DEA, 2003; ABERNETHY; BROWNELL, 1999; GRANLUND; LUKKA, 1998).

Importante ressaltar que a presente pesquisa optou por não aprofundar as colocações destes autores por entender que suas concepções já estão representadas dentro de perfis relacionados no Quadro 6: o *internal business consultant* citado por Burns e Vaivio (2001), por exemplo, já está contemplado dentro do conceito *business consultant*; o *modern business-oriented accountant*, de Grandlund e Lukka (1998), pode ser compreendido como equivalente ao *decision making facilitator*; e *watchdog*, citado por tantos autores, encontra-se espelhado no *corporate policeman*, de Byrne (2010).

Burns e Scapens (2000), por sua vez, identificaram um perfil muito peculiar de *controller*, os chamados *hybrid accountants*. Mais tarde, Burns e Baldvinsdottir (2005) explicaram tratar-se de um perfil surgido a partir de 1995, momento em que – em algumas organizações multinacionais do ramo farmacêutico – os *controllers* foram alocados junto à linha de produção. Eles eram vistos como pessoas-chave para impulsionar as mudanças

naquela área e também como a representação de uma autoridade capaz de ajudar a manter a estrutura de funcionamento da empresa em linha com sua estratégia.

Estes “contadores híbridos” foram didaticamente divididos em dois grupos: o dos *gestores financeiros híbridos* e o dos *analistas financeiros híbridos* (BURNS; BALDSVINDOTTIR, 2005, p. 739). Esta distinção, por si, já sinaliza uma segregação entre aqueles que efetivamente atuam sobre o processo de tomada de decisões e aqueles que apenas produzem e analisam informações. Os primeiros têm mais ligação com a estratégia do negócio, e os últimos estão mais ligados a um papel de mensuração, conferência e acompanhamento. Burns e Baldvinsdottir (2007, p. 117) assim descreveram o surgimento e a atuação dos “contadores híbridos”:

Muitos contadores no fim dos anos 90 trabalharam na linha de produção. Esperava-se que eles combinassem seus conhecimentos de contabilidade com uma compreensão detalhada do processo fabril em que atuavam. Eles foram descritos por alguns membros da empresa como ‘contadores híbridos’ – que aconselhavam os líderes da produção em questões estratégicas, bem como auxiliavam outros gestores com decisões do dia a dia e medição de desempenho (BURNS e BALDVINSDOTTIR, 2007, p. 117).

A afinidade entre os diferentes perfis se dá pelo tipo de atividade que desempenham dentro da organização. Neste contexto, é possível perceber que há perfis com um viés mais conservador e outros com um viés mais adaptado à modernidade. Em geral, perfis voltados para uma realidade mais burocrática, financeira e quantitativa são apresentados na literatura como *conservadores*. Ao passo que perfis mais centrados na cooperação com a estratégia organizacional, na mensuração do desempenho não financeiro e no apoio à gestão são encarados como *modernos*. Partindo disto, é possível reunir os perfis em dois grandes grupos – como mostra o Quadro 7.

Quadro 7 – Agrupamento de perfis dos *controllers*

GRUPO	REFERÊNCIAS	PERFIS ABRANGIDOS
<i>Bean counters</i>	Mistry, Sharma e Low (2014); Sunarni (2013); Lambert e Sponem (2012); Rahman e Ahmed (2012); De Loo, Verstegen e Swargerman (2011); Burns e Baldvinsdottir (2007); Verstegen et al. (2007); Byrne e Pierce (2007); Vaivio e Kokko (2006); Burns e Baldvinsdottir (2005); Gibson (2002) Malmi (2001); Granlund e Lukka (1998); Bougen (1994)	<i>Bookkeeper, scorekeeper, corporate policeman</i>
<i>Business partners</i>	Mistry, Sharma e Low (2014); Sunarni (2013); Lambert e Sponem (2012); De Loo, Verstegen e Swargerman (2011); Burns e Baldvinsdottir (2007); Järvenpää (2007); Burns e Baldvinsdottir (2005); Malmi (2001); Siegel e Sorensen (1999)	<i>Decision making facilitator, business consultant, strategic management consultant</i>

Fonte: Elaboração própria.

Os perfis *hybrid accountant* e *moderator* não foram enquadrados em nenhum dos grupos por não apresentarem semelhanças com os demais perfis e por representarem tentativas de conciliação ou equilíbrio entre estes dois grupos (meios-termos).

Uma vez apresentados estes perfis, porém, é conveniente recordar que cada organização pode requerer um profissional com habilidades específicas e diferentes daquelas que são demandadas por outras empresas. Não há, portanto, um perfil genérico que capaz de servir perfeitamente a qualquer empresa. Ratificando este entendimento, Cooper e Dart (2009) ressaltam que há grande perigo em tratar todas as organizações como sendo homogêneas, e que é em razão da heterogeneidade das empresas que não se pode enquadrar todos os profissionais em perfis preestabelecidos. Para os fins do presente estudo, porém, por uma questão didática e metodológica, foi necessário realizar tal enquadramento, escolhendo-se os perfis *bean counter* e *business partner* como foco dos questionamentos e da análise deste pesquisador.

A este respeito, é oportuno observar o trabalho de Granlund e Lukka (1998), que sistematizaram sua análise para traçar com clareza quais as características do perfil *bean counter*. Tal sistematização está contida no Quadro 8.

Quadro 8 – Características do perfil *bean counter*

CARACTERÍSTICA	BEAN COUNTER
Orientação temporal	Ênfase no passado
Conhecimento geral do negócio	Não esperado
Objetivo primário da comunicação	Fornecimento de informações formais exigidas
Percepção de responsabilidade	Restrita. Abrange a produção de relatórios contábeis corretos e dentro do prazo
Valorização de funções transversais	Limitada. Frequentemente baseada no medo
Estilo geral de atuação	Processador e coletor de informações

Fonte: Granlund e Lukka (1998, p. 202).

Järvenpää (2007), por sua vez, apresenta um perfil de *controller* focado nos negócios da empresa e não nos seus próprios processos e rotinas, ao qual chama de *business partners*. Uma vez estabelecidos estes dois grupos (o dos *bean counters* e o dos *business partners*), foi possível – ainda na fase de pré-pesquisa – tipificar a atuação deles. E, em decorrência desta tipificação, foi possível compará-los. O Quadro 9 traz esta comparação:

Quadro 9 – Comparativo *bean counters* x *business partners*

BEAN COUNTERS	BUSINESS PARTNERS
Mensuração de itens financeiros	Mensuração de itens não-financeiros
Registro de dados	Análise de informações
Foco em execução	Foco em planejamento
Indiferença perante outros departamentos	Interação com outros departamentos
Fornecimento de relatórios aos gestores	Prestação de consultoria aos gestores
Controle de processos	Aprimoramento do negócio

Fonte: Elaboração própria.

Esta dualidade representada por *bean counters* e *business partners* é que subsidia a argumentação deste estudo. A predominância de um ou outro perfil, juntamente com o seu grau de envolvimento e autonomia, é aqui o elemento caracterizador da atuação dos *controllers*.

2.4 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

Tendo como lastro a literatura referenciada nos tópicos anteriores deste segundo capítulo, passa-se a redação das hipóteses do presente estudo – com a apresentação das devidas justificativas teóricas que levaram à sua formulação. A visão geral já exposta agora se especifica e permite conjecturar sobre o problema de pesquisa. Estas hipóteses, evidentemente, não são absolutas, ou seja: não esgotam as possibilidades de explicação do fenômeno estudado, nem condensam todas as múltiplas perspectivas a partir das quais se pode observá-lo. Contudo, elas representam e ajudam a testar elementos que, uma vez identificados, podem elucidar o modo de ser e atuar dos *controllers* no Brasil.

2.4.1 Tamanho da organização

Pesquisas mostram que o tamanho de uma organização pode afetar o seu funcionamento sob diversos aspectos. Laforet (2008), por exemplo, analisou relacionou este elemento à orientação estratégica da empresa, à sua capacidade de inovar e às suas diretrizes de marketing. Hamdan (2011), por sua vez, demonstrou que o tamanho da companhia é uma das variáveis que afeta o grau de conservadorismo na preparação dos relatórios financeiros. Outros tantos estudos – em administração, mas também em psicologia organizacional, e até mesmo em engenharia – poderiam ser mencionados para justificar que o componente tamanho da empresa provoca múltiplos efeitos: sobre os resultados da empresa, sobre a sua cultura, sobre o comportamento de seus funcionários e gestores etc. (DAYANTI; PRIHATININGTIAS, 2013; CHEN; TAYLOR, 2012; AHLGREN; ENGEL, 2011; CETINDAMAR; PALA, 2008).

Por vezes, o que se gostaria de medir seria o *nível de complexidade* da organização. Contudo, pela dificuldade (senão impossibilidade) de estabelecer critérios justos e coerentes para medir isto, a literatura tem optado pelo tamanho como substitutivo da complexidade. A maneira de mensurar o tamanho da empresa, por sua vez, varia de acordo com a perspectiva adotada para o estudo. Assim, alguns o mensuram a partir do volume de vendas (RAO; RAGU-NATHAN; SOLIS, 1997); outros a partir do número de funcionários (EBY; BUTTS;

LOCKWOOD, 2003; MERCHANT, 1981); outros a partir do valor de mercado (DING; MOLCHANOV; STORK, 2011); outros, ainda, a partir do total de ativos (VAKALFOTIS; BALLANTINE, 2011) e/ou do total de vendas (WADDOCK, 1997); e, por fim, há quem o mensure a partir de um conjunto de elementos entendendo que o tamanho da empresa é um *mix* de vários componentes (IVKOVIĆ; WEISBENNER, 2005).

Na área de controladoria e finanças, tanto a nível internacional como nacional, há um amplo conjunto de pesquisas que utiliza desta variável (CHEN et al., 2011; SILVA; GONÇALVES, 2008; KRISHNAN; VISVANATHAN, 2007; SCHNORRENBERGER et al., 2007; ASTAMI; TOWER, 2006; CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005; CHOI; JEON; PARK, 2004; CHENHALL, 2003; RIAHI-BELKAOUI, 2003; BROWN; BUKOVINSKY, 2001; OTLEY, 1999; WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1999; OLIVEIRA, 1998; RIAHI-BELKAOUI; PAVLIK, 1993; CHUNG; LINDSAY, 1988).

No que tange ao *controller*, especificamente, Oliveira (1998) atesta que o tamanho é uma variável capaz de afetar as funções e as atividades deste profissional, o que – por conseguinte – pode contribuir para a modificação ou redefinição do perfil do *controller*.

Nesta perspectiva, Calijuri, Santos e Santos (2005) realizaram um *survey* e obtiveram quarenta questionários respondidos por *controllers* de grandes e médias empresas (apenas dois trabalhavam em empresas consideradas pequenas). Os autores concluíram que os *controllers* estavam exercendo naquelas organizações um papel diferente e descreveram seus achados nestes termos:

Neste novo papel, o *controller* está se tornando um legítimo parceiro nos negócios da organização e as suas funções estão sendo ampliadas. Há alguns anos, os *controllers* eram orientados primordialmente para as funções contábeis. Atualmente, os *controllers* devem ter visão de negócios ou devem ser orientados para negócios, a fim de atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercerem adequadamente suas funções de controle e reporte na correção do planejamento (CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005, p. 10).

Do mesmo modo, Schnorrenberger et al. (2007, p. 14), estudando o perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte em Florianópolis constataram que, além de um conhecimento profundo de contabilidade, as duas habilidades mais frequentemente requeridas destes profissionais, e consideradas pelos respondentes daquele estudo como muito importantes, são “iniciativa” e “liderança”. Tais competências não parecem se coadunar com o perfil *bean counter* – voltado para a satisfação de exigências técnicas e execução de procedimentos – mas apontam nitidamente para o perfil *business partner*, mais direcionado à

ação estratégica proativa, à condução dos negócios e às habilidades com pessoas, como preconizado pelo CGMA (2014) e reportado no Quadro 4.

Estudos como estes fornecem indícios de que nas empresas maiores o *controller* tipo *business partner* é mais facilmente requisitado e encontrado. Porém, por se tratarem de recortes locais, feitos já há alguns anos, os resultados destes estudos não oferecem uma resposta sobre o perfil atual dos *controllers*, a nível nacional. Há trabalhos, porém, como o de Oro, Ditaddi, Carpes e Benoit (2009) que mostram que, de acordo com o porte, as empresas demandam diferentes perfis de *controller*: as menores querem que o profissional de controladoria exerça um papel mais operacional, ao passo que as maiores requerem alguém mais voltado à esfera estratégica.

Ademais, Singer (2004) sugere que os avanços da tecnologia proporcionaram a reestruturação das empresas e afetaram, entre outras coisas, o seu tamanho. A consequência disso para cada organização, segundo o autor, é que “em vez de ser hierárquica e burocrática, passou a ser em rede, portanto, muito mais horizontal, e os operários ganharam autonomia e poder de decisão” (SINGER, 2004, p.14).

Assim, sabendo que o tamanho da organização é uma variável positivamente relacionada à sua orientação estratégica (LAFORET, 2008); que os *controllers* estão se envolvendo cada vez mais com o negócio (CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005) – isto é: tornando-se *business partners*; e que o porte das empresas – reconfigurado a partir das mudanças tecnológicas – conferiu mais autonomia aos empregados (SINGER, 2004), foram estabelecidas as primeiras hipóteses deste estudo:

H1a: Entre os *controllers* de empresas de maior porte (tamanho) predomina o perfil *business partner*.

H1b: *Controllers* de empresas de maior porte apresentam mais envolvimento com o negócio e mais autonomia.

Na presente pesquisa, o *número de funcionários* foi adotado como determinante do tamanho da empresa. Esta opção metodológica foi feita porque as outras formas de mensuração, encontradas na literatura anteriormente referenciada, estão associadas a uma perspectiva financeira e mercadológica, de modo que não se coadunam com os propósitos e pressupostos deste estudo – cujo foco é examinar o perfil de um profissional da organização, e não verificar o desempenho financeiro e o posicionamento da mesma frente ao mercado.

2.4.2 Desenvolvimento regional

Esta pesquisa tem amplitude nacional e, como tal, não pode deixar de verificar e analisar a possibilidade de que, em um país do tamanho do Brasil, as diferenças entre as regiões tenham algum impacto sobre os resultados do estudo. Segundo a Teoria Geral dos Sistemas defendida por Bertalanffy (1977), uma série de fatores (internos e externos) pode influenciar a vida de uma organização. Ora, se é verdade que estes fatores não são os mesmos em todas as localidades do país, então esta heterogeneidade pode ser testada no sentido de verificar o quanto ela afeta não só a companhia, mas também os profissionais que nela atuam – notadamente, o *controller*.

Outros estudos brasileiros exploraram as divergências existentes entre as regiões do país para explicar certas realidades vividas no âmbito empresarial (BRAGA et al., 2013; LEANDRO, 2006). Importante recordar que fazer referência à localização de um estado ou grupo de estados não é o mesmo que estudar a *cultura organizacional* destes lugares – embora pareçam próximas se se admitir que cada estado ou região tem uma cultura particular. A cultura organizacional, que não faz parte do escopo deste trabalho, trata de outros elementos – mais voltados à práxis, às regras e aos costumes desenvolvidos internamente nas empresas.

As divergências entre as regiões se manifestam, sobretudo, no campo do desenvolvimento econômico e social, e podem ser ilustradas a partir de alguns indicadores. A pesquisa desenvolvimentista no Brasil tem usado o Produto Interno Bruto (PIB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) como mensuradores do desenvolvimento: mesmo passíveis de críticas diversas, estes elementos conseguem dar ao menos uma noção sobre o volume de riqueza gerado por determinada sociedade e sobre certos parâmetros de bem-estar de sua população. Por esta razão, o presente estudo os adotou como instrumentos úteis para evidenciar as divergências no nível de desenvolvimento das regiões do Brasil.

Quanto ao PIB, pode-se conceituá-lo como “a soma de todos os bens e serviços finais de determinada região, durante certo período”, além disso, ele “é considerado uma das principais ferramentas para mensurar a atividade econômica” (SANTOS; CONCEIÇÃO; VIEIRA, 2015, p. 9). Autores consagrados como Blanchard (2007) e Mankiw (2005) também a consideram um dos indicadores econômicos mais importantes. Na Tabela 1 tem-se uma visão regionalizada do PIB no Brasil.

Tabela 1 – PIB por região

Região	2010	2011	2012
Nordeste	507.502	555.325	595.382
Sudeste	2.088.221	2.295.690	2.424.005
Norte	201.511	223.538	231.383
Sul	622.255	672.049	710.860
Centro-Oeste	350.596	396.411	430.463

Fonte: Brasil (2016).

Como se percebe, o PIB da região Sudeste tem sido maior que o de todas as outras regiões juntas, além de apresentar um resultado mais que dez vezes superior ao da região Norte. Esta realidade se repete nos três anos relatados. Nota-se também que no triênio 2010-2012, a região Sul ocupou sempre a segunda posição em termos de geração de riqueza mensurada pelo PIB. Desta forma, o que se constata é que a adição de valor ao sistema econômico brasileiro é mais pujante nas regiões Sul e Sudeste que nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

O PIB evidencia o aspecto econômico do desenvolvimento de um país, mas não reflete seu impacto social. Para isto, foi proposto pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) o IDH, encarregado de “mensurar a qualidade da vida humana baseada na congruência de três dimensões básicas: expectativa de vida, alfabetização de adultos e renda *per capita*” (LIMA et al., 2008, p. 6). Ele é calculado a partir da média aritmética simples dos valores encontrados em cada uma das suas três subdimensões. Seu resultado varia de 0 (zero) a 1 (um), de modo que quanto mais próximo de 1 mais desenvolvido é o lugar.

Tomados em conjunto, portanto, o IDH e o PIB reúnem duas facetas do desenvolvimento de uma sociedade: a faceta social e a faceta econômica, respectivamente. A relação entre elas foi comentada por Sousa (2015, p. 20) com as seguintes palavras:

O desenvolvimento socioeconômico é uma consequência do crescimento econômico. Assim, desenvolvimento socioeconômico é caracterizado pelo bem-estar social ou nível de vida evidenciando uma boa educação, boa assistência médica, boa habitação, boas vias de comunicação, redução da xenofobia e pleno emprego.

No que toca à sociedade brasileira, os dados mais atualizados disponíveis até o momento são de 2010. Na realidade, este índice é calculado a partir de informações municipais de modo que as notas que os municípios tiverem servirão para calcular o IDH dos estados, e a nota dos estados servirá para calcular o IDH do país.

Para que se tenha uma noção do posicionamento e da representatividade de determinados estados em termos de desenvolvimento humano, foi formatada a Tabela 2, a seguir, com o *ranking* dos sete estados da federação que ocupam as melhores posições neste quesito.

Tabela 2 – IDH referente ao ano de 2010

<i>Ranking</i> IDHM 2010	Unidade da federação	IDHM 2010	IDHM Renda 2010	IDHM Longevidade 2010	IDHM Educação 2010
1º	Distrito Federal	0,824	0,863	0,873	0,742
2º	São Paulo	0,783	0,789	0,845	0,719
3º	Santa Catarina	0,774	0,773	0,860	0,697
4º	Rio de Janeiro	0,761	0,782	0,835	0,675
5º	Paraná	0,749	0,757	0,830	0,668
6º	Rio Grande do Sul	0,746	0,769	0,840	0,642
7º	Espírito Santo	0,740	0,743	0,835	0,653

Fonte: Organização das Nações Unidas (2016).

A julgar pela Tabela 2, vê-se que das unidades da federação que ocupam as sete primeiras posições em matéria de IDH, apenas uma (o Distrito Federal) não faz parte do eixo Sul-Sudeste.

Portanto, os dados concernentes a estas duas unidades de medida (PIB e IDH) revelam que os estados do Sul e do Sudeste do Brasil têm gerado mais riqueza que o resto do país e têm tido uma média de desenvolvimento humano mais elevada que a dos outros estados. Neste sentido, portanto, formal e tecnicamente, pode-se dizer que as regiões Sul e Sudeste são mais desenvolvidas que as demais regiões brasileiras. Como consequência, a hipótese que se quer testar a este respeito visa saber se, de algum modo, o fato de estar em uma localidade considerada desenvolvida tem alguma relação com o perfil do *controller*.

Nesta perspectiva, acadêmicos têm realizado diversos trabalhos em países desenvolvidos, para mostrar que o clima de mudanças que a controladoria em todo o mundo vive aponta para o perfil *business partner* como sendo o mais adaptável e o mais requerido no atual contexto destes países (HALBOUNI; NOUR, 2013; SUNARNI, 2013; HOPPER et al., 2009; ALBU; ALBU, 2009; ZONI; MERCHANT, 2007; MALMI; SEPPALA; RANTANEN, 2001). Onde há mais desenvolvimento, portanto, o *controller* tende a estar mais próximo, mais envolvido com o negócio.

Oportunamente, diz Albuquerque (1998): “em nível territorial, existe um potencial de recursos (humanos, institucionais, econômicos e culturais), que supõe um potencial de desenvolvimento endógeno”. De acordo com este entendimento, portanto, os *controllers* fariam parte do capital humano capaz de contribuir com o desenvolvimento das localidades em que atuam. Nesta perspectiva, Duque (2011) referenciou a abrangência da atuação dos *controllers* (local, regional, nacional ou internacional) e a sua autonomia como variáveis diferenciadoras do perfil destes profissionais.

Wiggers, Lunkes e Souza (2015), ao realizar um estudo de amplitude nacional, afirmaram que 90% das vagas de emprego oferecidas no Brasil para o cargo de *controller*

solicitam dos candidatos às referidas vagas competências próprias de *bean counters*. Contudo, ao mesmo tempo, tendo feito uma pesquisa com *controllers* das regiões Sul e Sudeste do Brasil, Beuren, Santos e Hein (2015) concluíram que o grau de envolvimento (participação) e de autonomia destes profissionais nestas regiões era significativo – o que sugere uma tendência ao perfil *business partner*.

Diante destas conclusões, recentes e contraditórias, e tendo em vista a escassez de pesquisas nacionais em controladoria que tratem, regionalmente, dos binômios desenvolvimento-envolvimento e desenvolvimento-autonomia, foram formuladas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H2a: Nas regiões Sul e Sudeste do Brasil predomina o perfil *business partner*.

H2b: Nas regiões Sul e Sudeste do Brasil os *controllers* apresentam mais envolvimento com o negócio e mais autonomia.

Ressalte-se, porém, que o presente estudo agrega um elemento inovador: em lugar de comparar países desenvolvidos com países subdesenvolvidos (ou em desenvolvimento), como fazem alguns estudos nacionais e internacionais, optou-se aqui por comparar regiões *de um mesmo país*. A amplitude do território geográfico brasileiro, aliada às desigualdades regionais anteriormente demonstradas, viabilizaram a realização de tal recorte.

2.4.3 Descentralização

“A essência da descentralização é a autonomia aos gestores das unidades de negócios” (PINTO, 1997, p. 6). Este pensamento condensa e traduz com clareza o que vem a ser a descentralização (e, por analogia, a centralização). Há bastantes pesquisas sobre este assunto no tocante ao setor público (GUIMARÃES 2014; VIEIRA, 2012; MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004). Em diversos estudo, o cerne da questão diz respeito a como construir o fluxo de um processo decisório: uns defendem uma administração centralizada, outros primam por um comando descentralizado.

Contudo, esta temática não se restringe à esfera governamental: onde quer que haja a necessidade de tomar decisões dentro uma estrutura de governança se discutirá, em algum momento, se estas decisões devem ser isoladas ou colegiadas; se é mais benéfico para a entidade centralizar o poder decisório ou compartilhá-lo com os componentes da pirâmide hierárquica. Estes temas vêm sendo discutidos já há algumas décadas (MARSH, 1992;

JENNERGREN, 1981; MANSFIELD, 1973; HAGE; AIKEN, 1967), e – recentemente – vem sendo abordados a partir de outros enfoques, associados a modismos e a desempenho (MALONE, 1997; WONG; ORMISTON; TETLOCK, 2011).

No fundo, a questão é delegar ou não. Em outras palavras, pode-se dizer que discussão é sobre a tensão que existe entre conferir autonomia e controlar, entre permitir a participação nas decisões e, ao mesmo tempo, limitá-la (MALONE, 1997). Waterhouse e Tiessen (1978, p. 68) já haviam abordado esta temática evocando uma “estrutura de autoridade e controle” e distinguindo a autoridade centralizada da descentralizada. Logo percebe-se a íntima conexão entre centralização e autonomia: diz-se que onde há mais centralização há menos autonomia e, por conseguinte, onde há menos centralização há mais autonomia (HORNGREN et al., 2006).

No plano pragmático, Hopper (1980) resolveu estudar como os *controllers* se percebiam, e eram percebidos, tanto nas organizações centralizadas quanto nas descentralizadas. Ele encontrou que nas empresas onde havia um maior nível de descentralização o *controller* estava mais próximo dos gestores, e que – nesta situação – estes gestores percebiam a informação contábil fornecida pelos *controllers* como sendo mais pertinente: achavam-na mais adequada às necessidades gerenciais. Deste modo, o estudo de Hopper (1980) sinalizou que a descentralização era um fator capaz de trazer o *controller* para mais próximo das demandas do negócio e daqueles que o gerenciam. Em outros termos: a descentralização estimulava um perfil de *controller* mais afinado ao modelo *business partner*.

Posteriormente, Gul e Chia (1994) descobriram que, em ambientes com alto grau de incerteza, promover a descentralização proporcionava uma melhoria no desempenho dos gestores. A descentralização, portanto, sob certas condições, teria um efeito sobre a performance das pessoas, inclusive do *controller*.

Dez anos depois, Jermias e Gani (2004) ratificaram as conclusões do estudo de Gul e Chia (1994, p. 187) e afirmaram que “um alto grau de autonomia é uma resposta apropriada ao aumento da incerteza”. É importante entender a ideia subjacente a esta argumentação: em ambientes e/ou situações de grande incerteza (como, por exemplo, no lançamento de um novo produto) o grau de liberdade para tomar decisões (isto é: autonomia) proporciona uma melhor adaptação do negócio ao meio. Por outro lado, se o ambiente não oferece tantos riscos (ou seja, em clima de baixa incerteza), a organização tende a reduzir a autonomia dos gestores e centralizar o poder decisório em uma instância única.

Todos estes argumentos e estudos oferecem suficientes indícios para que se suponha que o perfil *business partner*, reiteradamente destacado pela literatura acadêmica, é o que se adapta mais facilmente a ambientes descentralizados e ao clima de incertezas. Talvez por isso,

Jordan, Neves e Rodrigues *apud* Santos, Martins e Pires (2008, p. 7), ao falarem da evolução da profissão do *controller*, se referem ao *novo controller* como o responsável pela “animação e coordenação de atividades em estruturas *descentralizadas*”.

No presente estudo, os respondentes da pesquisa classificaram, dentro de uma escala *Likert* de 5 pontos, qual o grau autonomia existente na organização em que atuam no que se refere a algumas decisões específicas. Esta pergunta visou identificar o nível de liberdade, influência e delegação existente na companhia. As decisões foram sobre: desenvolvimento de novos produtos, contratação e demissão de pessoal, investimentos de grande vulto, orçamento, precificação. Seguindo esta lógica, o valor “1” significou “nenhuma autonomia”, ao passo que o valor “5” indicou “total autonomia”. Assim, “um resultado maior está associado a uma unidade de negócio mais descentralizada” (JERMIAS; GANI, 2004, p. 190).

Ahid e Augustine (2012) afirmaram que a descentralização e a delegação de autoridade, de fato, resultaram em um incremento de responsabilidade para os *controllers*. Quando descentralizado o poder, os gestores (delegados) precisam envolver-se mais com o negócio, aprender os detalhes da operação, a fim de saber exatamente sobre o que estão decidindo. Este envolvimento é visto como positivo por Palomino (2013), que o considera uma característica do *controller* e um fruto da descentralização.

No que diz respeito a este tópico, portanto, foi investigada a veracidade das seguintes hipóteses:

H3a: Entre os *controllers* que atuam em empresas com alto grau de descentralização predomina o perfil *business partner*.

H3b: Em empresas mais descentralizadas os *controllers* apresentam mais envolvimento com o negócio e mais autonomia.

Como se pode ver a partir da argumentação apresentada, a atuação do *controller* pode ser mais autônoma ou menos autônoma. Outrossim, ele/a pode atuar de forma mais engajada (quando está mais envolvido com negócio empresarial) ou de forma menos engajada (quando está alheio ao negócio empresarial ou menos envolvido com ele). Assim, as variáveis testadas no presente estudo (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional”, e “Descentralização”) foram confrontadas com estes caracterizadores de atuação (“Autonomia” e “Envolvimento”) de modo que se pudesse entender o tipo de relação existente entre umas e outros.

3 METODOLOGIA

3.1 ABORDAGEM QUANTITATIVA

Diversos autores destacam que uma pesquisa que adota a abordagem quantitativa reflete os pressupostos filosóficos do positivismo e do pós-positivismo (CRESWELL, 2010; TEIXEIRA, 2003; GODOY, 1995). Partindo desta perspectiva, este trabalho tem a pretensão de, uma vez proposto o problema de pesquisa, “identificar e de avaliar as causas que influenciam os resultados” encontrados (CRESWELL, 2010, p. 29).

De acordo com Godoy (1995, p. 58), o pesquisador que adota a abordagem quantitativa “preocupa-se com a medição objetiva e a quantificação dos resultados. Busca a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim uma margem de segurança em relação às inferências obtidas”. Complementando, Raupp e Beuren (2003, p. 92) afirmam que “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Contudo, ressalte-se o fato de que o produto final de uma pesquisa realizada com abordagem quantitativa “não está isento de fraquezas e sua fortaleza não se baseia apenas na robustez dos números apresentados, mas na forma como a análise realizada responde aos problemas de pesquisa” (GABRIEL, 2014, p. 350). Assim, estabelecida esta primazia da análise, o presente estudo enseja – pelo uso deste tipo de abordagem – produzir conhecimento científico autêntico não apenas pela precisão de seus cálculos mas sobretudo pela profundidade da discussão suscitada a partir dos dados.

3.2 TÉCNICA DE INVESTIGAÇÃO

Creswell (2010) assinala que, quando se adota a abordagem quantitativa, as técnicas de investigação mais comuns são os levantamentos (*surveys*) e os experimentos. Na esteira deste pensamento, Raupp e Beuren (2003, p. 93) destacam que é “comum a utilização da pesquisa quantitativa em estudos de levantamento ou *survey*, numa tentativa de entender por meio de uma amostra o comportamento de uma população”. Assim, nota-se que há, no dizer dos autores, uma relação de mútua correspondência entre a abordagem quantitativa e os levantamentos.

Corroborando esta concepção, Nazari, Kline e Herremans (2006, p. 428) destacam que o *survey* “tem sido um dos métodos mais comumente usados em ciências sociais para estudar

as características e inter-relações de variáveis sociológicas e psicológicas”. A relação deste projeto com perfil profissional faz relação com este tipo de variável e, portanto, justifica esta opção metodológica.

A escolha desta técnica de investigação se deve à praticidade que este método proporciona – que é fundamental quando se considera a pouca disponibilidade de tempo dos respondentes desta pesquisa. Além disso, esta técnica se apresenta como uma solução metodológica capaz de integrar com eficácia os elementos velocidade e baixo custo – qualidade importante e desejável quando se está realizando uma pesquisa que abrange todo o território nacional.

Nesta perspectiva, Van der Stede, Young e Chen (2005) atestaram que *surveys* por *e-mail* tem sido a técnica de coleta de dados mais frequentemente utilizada nas pesquisas em controladoria. Seguindo esta tendência, optou-se não apenas pelo *survey*, mas por esta modalidade específica.

3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa utilizado consistiu em um questionário (vide Apêndice B) subdivido em seis partes (rotuladas de “A” a “F”). Antes, porém, de apresentar os quesitos aos respondentes, foi elaborada uma breve carta introdutória na qual se fez uma breve explanação da questão-problema que motivou o estudo e se destacou a confidencialidade das respostas. Ainda nesta carta introdutória, foi disponibilizado um *e-mail* para servir como canal de contato com o pesquisador. Assim, diante de quaisquer dúvidas, os respondentes poderiam contatar o pesquisador para saná-las.

A composição do questionário pode ser visualizada no Quadro 10:

Quadro 10 – Composição do questionário

PARTE	OBJETIVO
A	Sondar quais as tarefas e as funções desempenhadas pelos <i>controllers</i> no dia.
B	Investigar em que medida a função contábil e a função de apoio à alta gestão ocupam espaço no cotidiano dos <i>controllers</i> .
C	Averiguar como <i>controllers</i> enxergam sua profissão e analisar sua participação em decisões operacionais e estratégicas.
D	Saber como os <i>controllers</i> percebem seu cargo dentro da organização em que atuam, conhecer o nível de conflito entre eles e a alta gestão, e identificar quais as suas atitudes frente a determinadas situações.
E	Análise do grau de autonomia para tomada de decisões.
F	Obter as características sociodemográficas dos <i>controllers</i> e da organização em que cada um deles atua.

Fonte: Elaboração própria.

Todos os quesitos do instrumento de pesquisa versam sobre algum tema em discussão no meio acadêmico (à exceção da Parte F, que visa apenas conhecer as características básicas pessoais dos respondentes). Estes assuntos foram inseridos no questionário e trazidos à discussão por guardarem relação – direta ou indireta – com o objeto de estudo deste trabalho: o perfil do *controller*. Por isto, para delinear alguns contornos deste perfil, é importante saber, por exemplo, quais os dilemas (conflitos) deste profissional, como ele/a toma decisões, de que forma organiza seus afazeres etc. Para que se tenha um entendimento mais claro das temáticas transversais que fundamentaram as perguntas do questionário foi construído o Quadro 11:

Quadro 11 – Fundamentação temática do questionário

TEMA	QUESTÕES	FONTE
Descrição de funções dos <i>business partners</i> e dos <i>bean counters</i>	Parte A	Burns e Baldvinsdottir (2005); Burns e Baldvinsdottir (2007)
Envolvimento	Parte B	Emsley (2005)
Independência	Parte C (Questão 1)	Gendron, Suddaby e Lam (2006)
Tomada de decisão	Parte C (Questões 2 e 3)	Sathe (1982 apud ZONI; MERCHANT, 2007)
Conflito de papéis	Parte C (Questão 4)	Parker, Griffin, Sprigg e Wall (2002)
Prestígio	Parte D (Questão 1, itens “a”, “b”, “c”, “d” e “e”)	Mael e Ashforth (1992)
Abandono de emprego	Parte D (Questão 1, itens “f” e “g”)	Tekleab, Takeuchi e Taylor (2005)
Conflito com gerentes operacionais	Parte D (Questão 2)	Xin e Pelled (2003); Jehn e Mannix (2001)
Preparação do trabalho	Parte D (Questão 3)	Bakker (2014)
Autonomia/discricionarieidade	Parte E	Morgeson e Humphrey (2006)

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar as respostas obtidas mediante a aplicação do questionário, partiu-se do pressuposto de que as respostas foram sinceras, livres de vieses decorrentes de preconceitos, e espontaneamente oferecidas (isto é: sem que houvesse da parte de quem quer que seja qualquer tipo de coação).

O questionário teve questões de diferentes modalidades: a parte A consistiu em questões abertas, o que possibilitou que os respondentes descrevessem com suas próprias palavras qual o seu papel/função dentro da organização em que estão e quais as tarefas que desempenhavam cotidianamente; em seguida, as partes B, C, D e E, trouxeram questionamentos que, por sua própria natureza, não poderiam ser respondidos de maneira taxativa, mas sim gradativa. Por isso, foram oferecidas alternativas de resposta na forma de escala de *Likert*, com cinco pontos. Finalizando, a parte F do questionário foi composta por perguntas objetivas, que visavam sondar informações muito pontuais.

3.4 PROCEDIMENTOS

Dado que a maior parte da literatura e da terminologia correlata aos temas discutidos no presente trabalho estão em língua inglesa, optou-se por construir a primeira versão do questionário em inglês e, só depois, traduzir para o português. A tradução foi revisada por duas pessoas para garantir a manutenção do sentido desejado. Em seguida, o questionário foi remetido – como piloto – a um *controller*, para que se testasse a clareza e a compreensibilidade das questões e, eventualmente, pudessem ser feitas melhorias no instrumento. Tendo consolidado a versão final do questionário, procedeu-se ao contato com os potenciais respondentes.

Em razão da praticidade, e primando pela eficiência, o questionário foi aplicado de forma virtual. Para isto, na comunicação que será feita aos respondentes convidando-os a participar da pesquisa será disponibilizado um *link* para acesso à plataforma *Survey Monkey* – onde eles encontrarão as questões a que devem responder. O tempo demandado para preenchimento das respostas ao questionário é estimado entre vinte e trinta minutos.

Após enviar o convite à participação neste estudo, foram remetidos aos respondentes mais dois *e-mails* com a finalidade de reforçar a solicitação de preenchimento do questionário. Estes *e-mails* subsequentes foram ser expedidos na primeira e na terceira semana após o envio da comunicação inicial. Ainda com a finalidade de estimular o público-alvo da pesquisa, foi enviado um *e-mail* de forma individualizada (isto é: contendo o nome completo do destinatário e, portanto, sem cópia para outras pessoas). Nesta correspondência (vide Apêndice B), foi feita uma breve apresentação dos propósitos da pesquisa, bem como das instituições e pessoas nela envolvidas, e foi disponibilizado o *link* do *Survey Monkey* para acesso ao questionário.

O público-alvo desta pesquisa foi composto por profissionais que, *atualmente*, estão exercendo a função de *controller*. Não interessou aos propósitos deste estudo colher respostas de pessoas que – embora tenham atuado com controladoria no passado – já não exercem mais este cargo. Estar inserido como *controller* no momento presente foi uma necessidade decorrente da opção metodológica por uma análise transversal (e não longitudinal). Deste modo, foi possível entender os dilemas que estes profissionais vivenciam com todos os condicionantes e peculiaridades que a realidade vigente lhes impõe.

Para que a validação das hipóteses não restasse prejudicada, foi colhida a resposta de apenas um *controller* por empresa. Tendo em conta que os fatores contingenciais que afetam a organização incidem sobre todos os funcionários, e sabendo que este trabalho – como já dito –

não tem por objeto as percepções das pessoas, considerou-se que a resposta de um único *controller* seja suficiente para identificar como as contingências modelam o seu perfil.

O trabalho foi seccionado em sete fases distintas, conforme apresentado no Quadro 12:

Quadro 12 – Fases de realização da pesquisa

FASE	ATIVIDADE
I	Leitura e fichamento da literatura concernente à temática estudada
II	Elaboração de questionário com base nos estudos precedentes sobre o assunto
III	Aplicação de um questionário piloto a fim de testar o grau de clareza e compreensibilidade das perguntas
IV	Envio de <i>e-mails</i> com o convite para que o público-alvo participe da pesquisa
V	Tabulação das respostas obtidas
VI	Análise descritiva dos dados
VII	Análise inferencial dos dados

Fonte: Elaboração própria.

3.5 ACESSO À AMOSTRA

Em negociação com a Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC), o pesquisador obteve uma planilha com o nome completo e o endereço eletrônico de cada um dos profissionais que compõem a base desta entidade. A ANEFAC tem atuação nacional e conta com cerca de 1.100 associados. Deste universo foram filtrados apenas os que declararam exercer a função de *controller*, o que resultou em uma amostra de 596 profissionais (potenciais respondentes).

Embora esta tenha sido a principal base para a coleta de dados do presente estudo, o pesquisador não se limitou a este grupo amostral e colheu respostas de outros *controllers*, não associados à referida instituição, a quem teve acesso a partir de bases de dados da Universidade Federal de Pernambuco; da interação com empresas cujo *e-mail* e telefone do departamento de controladoria estavam publicados em seu site oficial; e de sites de buscas por profissionais.

Assim, foram enviados aproximadamente 724 *e-mails*-convite. Sendo 596 oriundos da base de dados da ANEFAC; 77 de uma base oferecida pela secretaria de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças da UFPE – na qual constavam os dados de *controllers* de empresas brasileiras de grande porte; 21 de uma base (também disponibilizada por esta mesma secretaria) na qual constavam alunos de pós-graduação da UFPE que exerciam a função de *controller*; e 30 de uma base independente originada a partir da busca pelo contato de *controllers* em um sítio eletrônico *LinkedIn*.

Ao finalizar a coleta de dados, foram obtidos um total de 114 questionários respondidos. Destes, dois respondentes foram descartados da amostra tendo em vista que

declararam ser docentes e não *controllers*. Além disso, um dos respondentes precisou ser excluído do grupo amostral porque respondeu uma única questão (e mesmo assim parcialmente): sua permanência na composição da amostra poderia levar a distorções nos resultados das estatísticas descritivas e consequente interpretação equivocada dos achados.

Após este refinamento, portanto, restaram 111 questionários validamente respondidos, o que representa uma taxa de resposta de 15,33% em relação ao total de *e-mails*-convite enviados.

3.6 PROTOCOLO ÉTICO: **garantia de anonimato e confidencialidade**

Para atender aos requisitos de ordem ética em vigor no Brasil o pesquisador assegurará aos participantes da pesquisa o completo anonimato de modo que os dados obtidos tenham caráter confidencial e restrito.

Os indivíduos não serão identificados na base de dados e os resultados do estudo serão reportados de forma que não seja possível a identificação de qualquer respondente. Os dados brutos serão conhecidos apenas pelo pesquisador, pelo orientador da pesquisa, e pela Prof.^a Kate Horton, Ph.D, que colabora com a realização desta investigação.

O princípio do voluntarismo foi respeitado na medida em que o *e-mail* enviado representava apenas um convite para participação na pesquisa: apenas quem tivesse efetivo interesse em responder ao questionário clicaria no *link* de acesso à plataforma *Survey Monkey*. Não foi oferecido nenhum tipo de recompensa aos respondentes.

Além da garantia de sigilo e de uma breve explanação sobre o objeto principal da pesquisa, está consignado no texto do *e-mail* enviado aos integrantes da amostra a informação sobre onde poderiam encontrar e conhecer os resultados da pesquisa.

3.7 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados nesta pesquisa foram tratados mediante utilização do *software IBM SPSS Statistics v. 20*. O programa viabilizou tanto a análise descritiva (feita a partir de ordenamento dos dados em distribuições de frequência) quanto a inferencial (usada para validar os testes de hipóteses).

Considerando as particularidades de cada variável e fenômeno analisado, foram utilizadas diversas técnicas econométricas e estatísticas. O Quadro 13 resume quais foram estas técnicas e as razões pelas quais cada uma delas foi utilizada.

Quadro 13 – Técnicas estatísticas e econométricas utilizadas

TÉCNICA	OBJETIVO	FONTE
Medidas de estatística descritiva	Descrever os componentes da amostra classificando-os e organizando-os dados de forma pormenorizada.	Reis et al. (2015)
Regressão linear	Verificar a existência de uma relação funcional entre variáveis.	Gujarati e Porter (2011)
Regressão logística binária	Identificar, dadas duas categorias, a qual delas pertencem os componentes da amostra.	Field (2005)
ANOVA	Estimar o impacto de determinado fator preditivo sobre as variâncias de variáveis em comparação.	Martinez e Ferreira (2007)
Teste de Wald	Medir a significância dos coeficientes na estimação de uma regressão logística.	Dias Filho e Corrar (2007)

Fonte: Elaboração própria.

Assim, na presente pesquisa, as medidas de estatística descritiva foram empregadas a fim de que se pudesse conhecer com mais detalhes os respondentes da pesquisa (quanto à sua idade, escolaridade, etc.) e realidade empresarial em que atuam (número de funcionários da empresa em que trabalham, setor a que pertencem etc.).

A regressão linear, por sua vez, visou analisar a variável “Tamanho da Organização” em relação a dois fatores: autonomia e envolvimento. O que se queria investigar era se havia relação de significância entre a variável em tela e qualquer destes fatores. A natureza da variável (quantitativa, do tipo discreta) e o tipo de informação que se quis obter a partir de sua análise justificam emprego da regressão linear simples.

Por outro lado, a técnica de regressão logística binária foi julgada a mais adequada para estimar o quanto as variáveis contingenciais (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização”) determinam o perfil dos *controllers* – considerando que ele esteja categorizado em *bean counters* ou *business partners*. Esta dicotomia entre os perfis evoca a regressão logística binária porque a dupla categorização é a característica desta técnica e a condição necessária para se trabalhar com ela.

ANOVA (análise de variância) foi utilizada para averiguar se a variável “Desenvolvimento Regional” (também segregada em duas categorias: Sul-Sudeste e Nordeste) apresentaria relação de significância com os fatores autonomia e envolvimento. Diferentemente da variável “Tamanho da Organização”, esta variável é de natureza qualitativa (ou categórica) do tipo nominal. Novamente a natureza da variável e o tipo de relação que se quis investigar a partir dela determinaram a escolha da técnica de análise.

Por fim, ao observar a *idade dos respondentes*, foi usado o modelo de Wald para testar se, e o quanto, este elemento era eficiente na estimação de uma regressão logística em que a variável dependente foi o perfil dos *controllers* (*bean counters* ou *business partners*). O teste

de Wald também verificou se a idade poderia ser um fator preditivo válido e significativo para estimar autonomia e envolvimento.

Os resultados obtidos a partir da aplicação destas técnicas seguem expostos e comentados no Capítulo 4.

3.8 ALFA DE CRONBACH

Com a finalidade de averiguar a confiabilidade do instrumento de pesquisa foi calculado o Alfa de Cronbach. *Confiabilidade* como recorda Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 90) “está relacionada com a isenção de erros aleatórios”. Importante destacar que mesmo não havendo erros *aleatórios*, este coeficiente apresenta, sim, uma margem de erro, sendo que esta não compromete a consistência interna da ferramenta utilizada na coleta de dados. O Alfa de Cronbach, portanto, representa uma estimativa dentro de uma escala e não um dado ou *output* da pesquisa (MAROCO; GARCIA-MARQUES, 2013).

Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 89) enfatizam três pressupostos para aplicação do Alfa de Cronbach: primeiro, que “o questionário deve estar dividido e agrupado em dimensões, ou seja, questões que tratam de um mesmo aspecto”. Neste sentido, convém destacar que o questionário empregado na presente pesquisa foi segmentado em seis partes, conforme apresentado na metodologia, as quais tratam cada uma de uma temática.

O segundo pressuposto é o de que “o questionário deve ser aplicado a uma amostra significativa e heterogênea” (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010, p. 90). Embora seja subjetivo falar em significância ou heterogeneidade de uma amostra quando não se conhece a população como um todo, o que se sugere é evitar amostras demasiadamente pequenas ou respondentes com formação e pensamento semelhantes, isto reduziria a variabilidade dos dados e diminuiria o valor do Alfa, levando a uma interpretação equivocada da medida. O presente estudo atende a este pressuposto tendo em vista que abordou como respondentes pessoas de diversas faixas etárias, com diferentes níveis de formação, em diferentes localidades e atuando em diferentes segmentos de mercado.

O terceiro e último pressuposto que Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 90) destacam é o de que “a escala já deve estar validada”, isto é, do ponto de vista semântico as questões do instrumento de pesquisa devem estar lastreadas em algo (no caso, a literatura acadêmica) a fim de que o questionário capte aquilo a que se propôs: ele não pode capturar informações que versem sobre um tema alheio ao objeto da pesquisa ou que não façam sentido do ponto de vista lógico. Partindo desta perspectiva, as perguntas do questionário aplicado por este

pesquisador foram formuladas com base na literatura acadêmica das últimas décadas (conforme demonstrado no Quadro 11), de modo que também este pressuposto de validade interna do questionário foi atendido.

Isto posto, foi calculado o Alfa de Cronbach para os dados da amostra. Antes do cálculo, porém, foram excluídas as respostas da parte A, por se tratarem de questões abertas: neste tipo de questão a multiplicidade de respostas é grande e, portanto, pode levar a uma alta variância – o que elevaria de forma artificial o valor do Alfa de Cronbach fazendo com que não fosse refletido adequadamente o grau de confiabilidade da amostra. As questões da parte F, por sua vez, também foram excluídas do cálculo: elas descrevem características gerais dos respondentes (como a sua idade, escolaridade, sexo etc.), mas não está diretamente relacionada às hipóteses sob investigação. Portanto, no que diz respeito à parte F, não há que se falar em confiabilidade e adequação do modelo de questionário ao problema de pesquisa.

Ao comandar tais exclusões, portanto, foi efetuado o cálculo do Alfa de Cronbach e se obteve um resultado igual a 0,846. Como aponta a literatura (MAROCO; GARCIA-MARQUES, 2013; HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010) um alfa superior a 0,70 sinaliza que o instrumento de pesquisa empregado é confiável e consegue capturar a essência do objeto de estudo. As Tabelas 3 e 4 dão conta do resultado deste teste estatístico:

Tabela 3 – Resumo de processamento dos dados para o Alfa de Cronbach

Casos	N	%
Válidos	73	65,8
Excluídos	38	34,2
Total	111	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	Número de itens
,846	72

Fonte: Dados da pesquisa.

3.9 VALORES AUSENTES

Considerando todos os itens do questionário, o máximo percentual de abstenção de resposta em um quesito foi de 19,8% (no item 6 da parte F: “Quanto tempo você está nesta organização?”). Em cada questão, aproximadamente 13% dos respondentes optaram por não prestar informações. Isto pode se dever a diversos fatores: desconhecimento da informação solicitada, insegurança quanto à garantia de sigilo oferecida pelo pesquisador, desatenção no

preenchimento do questionário, inaplicabilidade da pergunta à realidade profissional específica do respondente, entre outros. Todavia, tais abstenções não prejudicam de maneira significativa os resultados, nem impedem a análise e interpretação das respostas obtidas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

4.1.1 Dados dos respondentes

Antes de passar à análise específica das funções dos *controllers* no país, o que permitirá traçar-lhes ou enquadrá-los em um perfil “típico” (ou predominante), é preciso entender melhor algumas características deste grupo. Para tanto, as questões consignadas na Parte F do instrumento de pesquisa foram construídas no sentido de possibilitar um conhecimento mais detalhado do público respondente. Os resultados da análise dos dados relativos aos respondentes foram condensados em duas tabelas. A primeira é a Tabela 5:

Tabela 5 – Idade e experiência dos respondentes

Elementos de estatística descritiva		Idade (em anos)	Experiência (em anos)
Média		43,00	6,80
Mediana		40,00	4,00
Moda		39,00	1,00
Desvio padrão		10,95	7,66
	25	34,00	2,00
Percentis	50	40,00	4,00
	75	53,00	8,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Como se vê, a média de idade dos respondentes é de 43 anos (sendo a moda da amostra desta pesquisa igual a 39). Este perfil de “meia idade” sinaliza um tipo de profissional que conjuga experiência e flexibilidade: possivelmente, o mercado espera que o *controller* – nesta fase da vida – tenha mais experiência que alguém demasiado jovem e menos resistência à mudanças que um profissional com uma carreira longa já consolidada. Note-se também que, conforme a análise dos percentis, 75% dos respondentes tem até 53 anos, o que confirma a predominância de um perfil adulto, mas não idoso.

Além disso, 40,4% dos respondentes estão exercendo o posto de *controller* em sua atual empresa há dois anos ou menos. Os fatores que podem influenciar este número são, em geral, demissões ou realocação. No primeiro caso (o da demissão), a alta rotatividade do cargo explicaria porque tantas pessoas o exercem há não mais que um biênio; no segundo caso (o da realocação), a explicação consistiria em dizer que muitos *controllers* não ficam mais que dois anos no cargo porque são promovidos ou assumem outras obrigações dentro da estrutura

organizacional. Em média, os *controllers* têm 6,8 anos de atuação na empresa em que estão. 50% deles, porém, tem até quatro anos de casa.

Feita esta análise preliminar, pode-se passar à segunda tabela, que traz à discussão outros elementos: gênero, escolaridade e cargo. No caso destas variáveis, calcular e comentar média e mediana não faz sentido, tendo em vista que os números obtidos a partir das respostas não servem para representar uma quantidade de algo, mas simplesmente para codificar a opção assinalada pelo respondente. Assim, tendo em vista que os números concernentes a estes elementos não expressam valores absolutos, e sim relativos, este pesquisador optou por comentá-los a partir da moda e de valores percentuais obtidos a partir da distribuição de frequência dos dados. A moda permite constatar predominâncias ou tendências, ao passo que a distribuição de frequência permite uma visualização mais ampla das respostas, bem como comparações entre as opções que o respondente tinha diante de si ao responder o questionário.

Assim, a segunda tabela descritiva de características dos respondentes é a Tabela 6:

Tabela 6 – Gênero, escolaridade e cargo dos respondentes

Característica	N*	Correspondente qualitativo da moda	Percentual de respondentes que acompanharam a moda
Gênero	95	Masculino	76,8
Escolaridade	95	Especialização	64,2
Cargo	95	<i>Controller</i>	44,2

* Quantidade de respondentes que prestaram informação sobre cada item.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados revelaram que 76,8% daqueles que responderam ao questionamento sobre gênero são homens. Contudo, não se pode dizer que isto é fruto de preconceito ou que, por quaisquer outras razões, para o exercício do cargo de *controller*, as mulheres sejam preteridas em relação aos homens. Há empresas que contratam com base em relacionamento e indicação pessoal, há outras que optam por assediar bons profissionais que estão em outras organizações (oferecendo-lhes melhor salário e mais benefícios), e há outras – ainda – que optam por realizar seleção (interna ou externa) para contratação de *controllers*. Estes fatores, portanto, desautorizam qualquer afirmação categórica referente a uma suposta discriminação do mercado em relação a contratação de mulheres para o exercício profissional da controladoria. Para confirmar ou refutar tal suposição, seria necessário um estudo mais aprofundado a este respeito.

Quanto à formação educacional (escolaridade), 64,2% dos respondentes disseram-se pós-graduados, ou seja, têm especialização *lato sensu* ou fizeram algum curso do tipo *Master Business Administration* (MBA). Nenhum dos respondentes declarou ter cursado apenas o

ensino primário, nem só o secundário. A graduação em nível superior, portanto, seguida de especialização / MBA, é – de acordo com estes dados – uma marca deste público. É importante destacar, contudo, que – objetivamente falando – salvo a apresentação de demonstrações contábeis perante o fisco, nenhuma das tarefas relatadas pelos *controllers* demandaria obrigatoriamente a diplomação universitária.

Quanto à denominação do cargo, contudo, apenas 44,2% dos respondentes afirmaram ser *controllers*: os demais – embora desempenhem funções de *controller* – são chamados de *contadores* (23,2%), outros de *diretor(a) financeiro(a)* (12,6%), outros ainda de *diretor(a) administrativo* (6,3%). 9,5% disseram ser identificados apenas como *funcionários(as) do setor contábil* e 4,2% afirmaram que seus cargos recebiam outras denominações. Com isso, o que se quer aqui destacar é que, embora a nomenclatura do cargo possa conferir mais ou menos prestígio/*status* aos profissionais de controladoria, ela não impede os *controllers* de se reconhecerem como tal e de exercerem seu ofício de acordo com as atribuições que lhes foram confiadas.

4.1.2 Dados das empresas

As empresas em que os respondentes atuam também foram objeto de uma breve análise tendo em vista que suas características também poderiam exercer alguma influência sobre os *controllers*. Assim, em um primeiro momento o que se quis averiguar foi a localização destas empresas (que terá reflexo quando for analisada a hipótese concernente ao desenvolvimento regional).

Assim, pôde-se constatar que a maior parte delas se situa nas regiões Sul e Sudeste: das 94 pessoas que responderam esta questão, 75,5% disseram atuar no eixo Sul-Sudeste e 24,5% nas demais regiões do país. O estado de São Paulo destacou-se em relação às demais unidades da federação: ele foi apontado como sede de atuação por 56,4% dos respondentes deste quesito. A explicação para esta concentração de *controllers* no Sul e no Sudeste do Brasil é discutida com mais profundidade na análise das hipóteses 2a e 2b, que tratam de *desenvolvimento regional*.

Quanto ao item *setor*, das 95 pessoas que responderam a este quesito, 38 (o equivalente a 40%) não conseguiram enquadrar a empresa em que trabalham em nenhum dos setores relacionados no questionário, 13 disseram pertencer ao ramo “financeiro e outros”, 12 à área de “bens industriais”, e os demais se dividiram entre as outras opções de setor apresentadas no questionário. A definição dos setores no questionário se deu a partir da

classificação setorial fornecida pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa) e disponível em sua página na internet (www.bmfbovespa.com.br).

Devido à heterogeneidade dos resultados, não se pode concluir e afirmar muita coisa com respeito da característica *setor*, mas apenas ratificar aquilo que a própria diversidade insinua: que a indústria, os bancos, o comércio, as empresas de serviços, organizações que operam nos mais diversos segmentos, todos demandam por *controllers* (e isto explica o porquê de eles estarem espalhadas em todos os ramos de atividade listados, e não concentradas em um tipo específico de empresa).

Os respondentes também foram questionados quanto ao número de funcionários das empresas em que atuam: as respostas estão estatisticamente descritas na Tabela 9:

Tabela 7 – Tamanho das organizações

Elementos de estatística descritiva		Tamanho (número de funcionários)
Média		1.705,00
Mediana		300,00
Moda		70,00
Desvio padrão		4.164,38
	25	61,00
Percentis	50	300,00
	75	1.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante de resultados tão heterogêneos, estimar uma média do tamanho das empresas a partir destes dados seria algo muito impreciso, senão incorreto. O que se pode dizer, a partir – por exemplo – da análise dos quartis é que, no primeiro quartil se tem empresas com aproximadamente 61 funcionários; no segundo quartil, empresas com mais que isto e menos que 300 funcionários; no terceiro quartil, empresas com mais que 300 e menos que 1.000 empregados; e no quarto quartil aquelas que empregam mais de mil pessoas.

4.2 FUNÇÕES E ATIVIDADES DO *CONTROLLER*

A primeira parte (parte A) do instrumento de pesquisa aplicado trouxe duas questões *abertas*, isto é, nelas os respondentes poderiam oferecer uma resposta com suas próprias palavras. A temática do quesito 1 dizia respeito ao papel/função que os *controllers* desempenhavam nas organizações em que estavam atuando, ao passo que o quesito 2 tratava das tarefas e atividades que eles desempenhavam no dia a dia. Embora sabendo que os termos “papel”, “função”, “tarefas” e “atividades” são, conceitualmente, distintos (como referido no Apêndice A), para facilitar a compressão dos respondentes e não requerer deles um

conhecimento acadêmico que necessariamente não lhes diz respeito, estes termos foram empregados no enunciado destas questões de maneira indistinta (e até tratados como similares).

Naturalmente, a opção metodológica de propor de questões *abertas* viabilizou um universo de respostas bastante amplo. Se por um lado, isto dificultou a análise das respostas (em decorrência da multiplicidade de informações obtidas a partir dos relatos dos *controllers*), por outro lado esta liberdade dada aos respondentes permitiu que eles se expusessem e que, tomadas em conjunto, suas respostas deixassem transparecer em que medida o dia a dia destes profissionais se assemelha.

Abstendo-se de enveredar pelo caminho da análise do discurso, o pesquisador optou por oferecer um panorama do cotidiano dos *controllers*. Para tanto, após ler a descrição que os *controllers* fizeram de seu próprio papel/função no primeiro quesito da parte A, foram identificadas e catalogadas 59 palavras-chave, as quais descreviam não apenas as *tarefas* que eles afirmaram desempenhar, mas também *atividades* e *outros elementos* presentes em seu cotidiano. Como exemplos de *tarefas*, podem-se citar: “cálculos”, “cobrança”, “análise” etc.; a título de *atividades* é possível mencionar: “auditoria”, “consultoria”, “gestão” etc.; e como *outros elementos* presentes na realidade profissional dos *controllers* foram identificados, por exemplo: “arquivos”, “dados”, “fornecedores” etc. Somando o total de ocorrências destas 59 palavras-chave, foram constatadas 485 referências a estes termos, as quais foram organizadas e apresentadas no Apêndice C.

Para melhor visualização, foi utilizada a ferramenta chamada *Word Cloud* (em português, “nuvem de palavras”). Esta ferramenta, possibilita a visualização das palavras-chave identificadas, de tal forma que o espaço que estes termos ocupam na *Word Cloud* gerada é proporcional à quantidade de vezes que eles apareceram nos relatos dos respondentes. Assim, por exemplo, uma palavra que foi evocada por 50 respondentes estará mais nítida, e terá dimensões maiores, que uma que foi citado por 2 pessoas.

A elaboração da *Word Cloud* se deu mediante a ferramenta disponibilizada gratuitamente no sítio eletrônico www.worditout.com. As opções estéticas e gráficas concernentes à cor do plano de fundo da imagem, ao tipo de fonte empregada, e ao grau de contraste entre as cores foram escolhas discricionárias do pesquisador e em nada comprometeram o efeito final que se quis obter, qual seja, dar a conhecer os termos mais comuns (e também os menos comuns) encontrados no conjunto responsorial. Isto posto, a *Word Cloud* obtida foi a constante na Figura 1:

mediante utilização de ferramentas de *planejamento, avaliação e controle*. A prevalência deste segundo tipo de profissional é que fez com a palavra “Gestão” fosse enfatizada na *Word Cloud*. Em decorrência disto, o que se tem é um *controller* mais próximo do perfil *business partner*. Esta constatação, por sua vez, se confrontada com a observação e os comentários feitos acerca do termo “Contabilizações”, aponta para um profissional em conflito: dividido entre contabilizar e gerenciar, entre escriturar e coordenar.

Quanto a “Tributos” entenda-se não só a apuração e correta contabilização de impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas também a realização de planejamento tributário com vistas a elisão fiscal e economia tributária. Sobretudo em um país como o Brasil, muitas vezes apontado como um lugar em que a carga tributária é elevada, é significativo que os *controllers* apontem o cuidado destas demandas fiscais como sendo uma parte importante e costumeira entre as suas tarefas cotidianas. Esta temática é de tal modo importante que figura entre as atribuições do perfil *business partner*, mas também nas do perfil *bean counter*.

No que diz respeito a “Finanças” entenda-se o relacionamento com credores, devedores e investidores. Esta relação com o mercado, com clientes e com fornecedores visa equilibrar as contas da empresa. Em tempos de crise econômica, esta função financeira tem particular importância. Não se trata simplesmente de *pagar* e de *receber*, mas de negociar, de relacionar-se. Esta competência relacional é citada pelo CGMA (2014) como componente do perfil do *controller* no século XXI.

Assim, ao comentar as quatro palavras que sobressaíram na *Word Cloud* (cada uma delas com mais de 30 ocorrências, o que indica mais de 5% de representatividade em relação ao total de palavras-chave identificadas), é possível não só extrair o cerne da atuação dos *controllers* no Brasil em seus diversos contextos e em meio as peculiaridades que circundam cada um deles, mas também perceber quais são os itens de responsabilidade que mais frequentemente povoam seus pensamentos e que se manifestaram quando lhes foi dada a oportunidade de narrar, em seus próprios termos, aquilo que eles representam dentro da organização em que trabalham e a realidade que enfrentam no dia a dia.

Ainda na parte A do questionário, no segundo quesito, foram disponibilizados cinco campos para que os respondentes elencassem as cinco principais tarefas/atividades que eles realizavam. Embora o enunciado trouxesse ambas as expressões (“tarefas” e “atividades”), neste ponto do trabalho o que o pesquisador desejava era sondar qual a atividade que estava por trás de cada tarefa descrita, isto é, quais os atos coordenados (atividades) subjacentes e

correlatos aos atos isolados (tarefas)? Assim, as respostas foram classificadas de acordo com a lógica apresentada no Quadro 14:

Quadro 14 – Classificação de atividades entre *bean counters* e *business partners*

CÓDIGO	ATIVIDADE	BEAN COUNTER	BUSINESS PARTNER
1	Monitoramento fiscal	X	
2	Controle de custos	X	
3	Escrituração	X	
4	Análise de dados/relatórios financeiros	X	
5	Controle do desempenho gerencial com base Nos principais indicadores financeiros	X	
6	Integração da informação contábil com Indicadores de desempenho não financeiros		X
7	Formulação de estratégia		X
8	Desenvolvimento de sistemas		X
9	Redesenho organizacional		X
10	Gestão de mudanças		X
11	Outras atividades de <i>bean counter</i>	X	
12	Outras atividades de <i>business partner</i>		X
13	Atividades de natureza administrativa	-	-
14	Atividades não relacionadas à contabilidade	-	-
15	Atividades não passíveis de classificação	-	-

Fonte: Adaptado de Burns e Baldvinsdottir (2005) e Burns e Baldvinsdottir (2007).

Esta codificação foi necessária e importante para que se pudesse trazer à baila os perfis que estão sob investigação nesta pesquisa: há atividades mais próximas do perfil *bean counters* e outras mais próximas do perfil *business partner*. Pensando nisso, o pesquisador – lastreado na literatura – estabeleceu o seguinte: do código 1 ao 5 estão relacionadas atividades mais fortemente associadas aos *bean counters*; do código 6 ao 10 estão relacionadas atividades mais fortemente associadas aos *business partners*; e dos códigos 11 ao 15 estão relacionadas *outras atividades* (que podem se referir a um dos dois perfis ou simplesmente não guardar relação com nenhum deles).

Assim, considerando as 5 tarefas que cada um dos 111 respondentes foi convidado a elencar, pôde-se organizá-las em atividades, as quais foram distribuídas da seguinte maneira (Tabela 8):

Tabela 8 – Distribuição das atividades dos *controllers*

Atividade	Frequência	Percentual	% cumulativo
Monitoramento fiscal	58	10,5	10,5
Controle de custos	39	7,0	17,5
Escrituração	66	11,9	29,4
Análise de dados/relatórios financeiros	117	21,1	50,5
Controle de desempenho gerencial com base nos principais indicadores financeiros	68	12,3	62,7
Integração da informação contábil com indicadores de desempenho não financeiros	21	3,8	66,5
Formulação de estratégia	26	4,7	71,2
Desenvolvimento de sistemas	13	2,3	73,5
Redesenho organizacional	16	2,9	76,4
Gestão de mudanças	17	3,1	79,5
Outras atividades de <i>bean counter</i>	2	0,4	79,8
Outras atividades de <i>business partner</i>	6	1,1	80,9
Atividades de natureza administrativa	29	5,2	86,1
Atividades não relacionadas à contabilidade	10	1,8	87,9
Atividades não passíveis de classificação	26	4,7	92,6
Não responderam	41	7,4	100,0
Total	555	100,0	–

Fonte: Dados da pesquisa.

Alguns respondentes, destoando do que fora solicitado, não fizeram a indicação de cinco tarefas: optaram por relacionar três ou quatro – razão pela qual houve 41 ocorrências de ausência de resposta. Além disso, como muitos respondentes relacionaram atividades de ambos os perfis (tendo alguns inclusive optado por indicar menos de cinco atividades), o que se obteve, por fim, foi um perfil *predominante* (estabelecendo como critério de predominância que quem indicasse executar duas ou mais atividades de *business partner* seria classificado como tal). O resultado deste procedimento foi o constante na Tabela 9:

Tabela 9 – Resultado quanto ao perfil dos *controllers*

Perfil	Frequência	Percentual	Percentual válido	Percentual cumulativo
<i>Bean counters</i>	76	68,5	74,5	74,5
<i>Business partners</i>	26	23,4	25,5	100,0
Total	102	91,9	100,0	
Sem classificação	9	8,1		
Total	111	100,0		

Fonte: Dados da pesquisa.

Os respondentes que não foram classificados como sendo *bean counter* ou *business partners* são aqueles cujas atividades foram marcadas pela predominância dos itens 13, 14 e 15 (vide Quadro 14). Entre os demais respondentes, porém, como se pode observar, o perfil predominante apurado foi o do *bean counter*.

4.3 ANÁLISE INFERENCIAL

4.3.1 Tamanho da organização

Oliveira (1998 apud PALOMINO, 2013, p. 7) afirmou que “as funções e as atividades do *controller* podem variar de empresa para empresa, em consequência do tamanho e da estrutura organizacional particular de cada uma delas”. A argumentação que embasa esta ideia alude ao fato de que o porte e o modo como a empresa está desenhada exige do *controller* diferentes competências e posturas e, em consequência, isto se reflete em suas funções e atividades.

Naturalmente, como já fora dito na apresentação das variáveis deste estudo, o *tamanho* pode ser avaliado de diferentes modos. Contudo, por trás de qualquer critério escolhido, permanece a suposição de que a empresa maior é mais complexa. No caso particular da *quantidade de funcionários* – critério adotado na presente pesquisa – o que fica em evidência é que quanto maior o número de colaboradores maior a necessidade de controle. Isto porque os gastos são, via de regra, maiores; as reivindicações são mais frequentes; a demanda por treinamento e orientação é maior; e os problemas acabam envolvendo e afetando mais pessoas etc. Diante deste cenário, o profissional encarregado de controlar a organização assume novas funções, desempenha atividades diferentes das que realizava quando em estruturas menores, e adquire competências que antes não lhe eram requeridas.

Corroborando este pensamento, Monteiro (2014, p. 32) refere que organizações de maior porte “estão associadas com maior diversidade de operações, formalização de procedimentos e especialização de funções”. Além disso, estas organizações, em geral, talvez porque têm mais departamentos, apresentam ferramentas de controle mais aprimoradas e dão maior importância às questões orçamentárias.

Tendo a teoria estabelecido estas bases, esta pesquisa se propôs a testar se o tamanho de uma empresa faz com que o *controller* da mesma seja ou esteja mais envolvido com o negócio empresarial, e se este *controller* tem mais autonomia.

O que se constatou a partir dos dados foi: em primeiro lugar, que o tamanho médio das companhias foi de 1.705 funcionários. Esta média (livre do viés dos *outliers*) não é compatível com a realidade de empresas pequenas, e aponta para o contexto das organizações de grande porte: enquanto nas primeiras o controle pode ser (e muitas vezes é) exercido por um funcionário de confiança ou pelo próprio empresário, nas últimas, a figura do *controller* desponta para satisfazer a necessidade de profissionalizar e instrumentalizar a gestão de uma entidade que, em razão de sua complexidade, já não admite mais amadorismos.

Contudo, à revelia da argumentação de alguns autores e utilizando a técnica da regressão linear, percebeu-se que não houve relação significativa entre o tamanho da empresa e o envolvimento do *controller* no negócio. ($\beta = -.12$, $t = -1.14$, $p = .26$). Então, basicamente há uma relação negativa entre estes dois elementos: quanto maior o tamanho médio da companhia mais baixo o envolvimento. Mesmo assim, esta relação inversa não se mostrou significativa.

Uma possível explicação para isto pode residir no fato de que nas organizações menores o *controller* tem condições de conhecer o negócio com mais proximidade e inteireza. Isto faz com que ele esteja pessoal e integralmente envolvido. Ao passo que em grandes organizações, ante um rol de atribuições tão extenso e cercado por tantas demandas (muitas delas burocráticas e/ou legais, como visto na seção 4.2), o *controller* não tem condições, oportunidade e tempo de se envolver.

A regressão linear também apontou que a relação entre o tamanho da companhia e a autonomia do *controller* não foi significativa ($\beta = .05$, $t = .50$, $p = .62$). Estes números refletem a lógica segundo a qual, o fato de a empresa ser de maior porte não implica, necessariamente, em um maior grau de liberdade para o *controller*. Da mesma forma, também não se pode assegurar que – em empresas menores – ele tem menos autonomia. É preciso recordar, antes de mais nada, que nas empresas de maior porte o *controller* também é um dos “itens” passíveis de controle e, por isso, de fato, sua autonomia é limitada: em contextos onde se fala de governança não há espaço para “amplos poderes”. Logo, mesmo não permitindo a associação entre porte e autonomia ou envolvimento, os dados trazem uma outra vertente lógica de argumentação igualmente válida e consistente com a realidade.

Em termos de regressão logística binária, estimando os perfis *bean counter* e *business partner* – o tamanho também não foi significativo – isto é, incluir o tamanho na equação não ajuda a prever se o *controller* é do tipo *business partner* ou *bean counter*.

Portanto, os dados levaram à rejeição das hipóteses 1a e 1b, o que significa que os *controllers* de empresas de maior porte (isto é, com maior número de funcionários) não são predominantemente *business partners*, nem mesmo apresentam maior grau de autonomia ou envolvimento com o negócio.

4.3.2 Desenvolvimento regional

No que diz respeito à unidade da federação em que atuam os *controllers* atuam, os dados obtidos foram distribuídos da forma descrita na Tabela 10:

Tabela 10 – Distribuição geográfica (estadual) dos respondentes

Respostas	Frequência	Percentual	Percentual de respostas válidas	Percentual cumulativo
Respostas válidas	BA	4	3,6	4,3
	MG	6	5,4	6,4
	PE	19	17,1	20,2
	PR	2	1,8	2,1
	RJ	6	5,4	6,4
	RS	4	3,6	4,3
	SP	53	47,7	56,4
Total	94	84,7	100,0	
Ausência de resposta	17	15,3		
Total	111	100,0		

Fonte: Dados da pesquisa.

Para uma melhor visualização, apresentação e realização adequada do teste ANOVA esta distribuição foi refeita considerando que não houve estados do Norte nem do Centro-Oeste como respondentes da pesquisa. Em consonância com a argumentação apresentada quando da formulação da hipótese sobre Desenvolvimento Regional (seção 2.4.2), as respostas foram segregadas em dois grupos: o grupo composto pelos estados do eixo Sul-Sudeste e o grupo composto pelos estados do Nordeste (que, no caso, estão representados por Pernambuco e Bahia). Deste modo se tem uma nova distribuição, a qual está representada pela Tabela 11:

Tabela 11 – Distribuição geográfica (regional) dos respondentes

Respostas	Frequência	Percentual	Percentual válido	Percentual cumulativo
Respostas válidas	Nordeste	25	22,5	27,8
	Sul-Sudeste	65	58,5	72,2
	Total	90	81,0	100,0
Ausência de resposta	21	19,0		
Total	111	100,0		

Fonte: Dados da pesquisa.

ANOVA indicou que, em ambas as regiões, não houve diferenças significativas no envolvimento do *controller* com o negócio, nem no que diz respeito à autonomia (embora as pessoas do Sul e Sudeste relatem mais autonomia do que as pessoas do Nordeste (média de 4.12 em comparação com 3.79 da região Nordeste) ($F(1,84) = 3.01, p = .086$). As tabelas e comentários a seguir detalham e fundamentam estas constatações.

A Tabela 12 revela que, considerando as respostas dos *controllers* que participaram desta pesquisa, não é possível afirmar que o fato de estarem localizados em região com maior ou menor grau de desenvolvimento está associado ao envolvimento destes profissionais com o negócio da empresa em que atuam. O nível de significância calculado ($= .315$) não é expressivo para se aceite a hipótese 2b, no que tange ao envolvimento. Além disso, foi

obtida a soma dos quadrados tipo III que, conforme indica Coimbra et. al. (2006), é a mais adequada para casos em que há ausência de algumas respostas (caselas vazias) e dados não balanceados. Esta soma de quadrados indica se é possível excluir a variável em análise sem que haja prejuízo para os resultados da regressão. Caso seja possível, entende-se que a variável é irrelevante para explicar o modelo. No caso em tela, como a soma dos quadrados coincidiu com a média dos quadrados (ou seja: não houve nenhum impacto sobre o valor da média) foi aceita a hipótese nula de que a variável testada (no caso, *desenvolvimento regional*) não é significativa para explicar o envolvimento dos *controllers*.

Tabela 12 – Testes de efeito entre os sujeitos – envolvimento

Fonte	Soma dos Quadrados Tipo III	Graus de Liberdade	Média dos quadrados	F	Significância
Modelo corrigido	.589*	1	.589	1.020	.315
Intersecção	757.704	1	757.704	1312.134	.000
Região	.589	1	.589	1.020	.315
Erro	50.816	88	.577		
Total	972.366	90			
Total corrigido	51.405	89			

* R quadrado = .011 (R quadrado ajustado = .000).

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 13, por sua vez, consolida o cruzamento de cada região com o fator envolvimento dos *controllers* com o negócio. Estabelecida uma escala de cinco pontos (na qual o valor “5” representa o maior grau de envolvimento), o que se percebe é que em ambos os grupamentos regionais, o envolvimento é mediano e não chega sequer ao nível 4 (vide limites superiores). Tendo em vista que as médias das regiões não apresentaram diferença significativa, não é possível afirmar que os *controllers* que responderam a esta pesquisa e atuam em regiões mais desenvolvidas (como a Sul e a Sudeste) são mais envolvidos com o negócio que os que atuam na região Nordeste (tecnicamente menos desenvolvida).

Tabela 13 – Região versus envolvimento

Região	Média	Erro padrão	Intervalo de confiança de 95%	
			Limite inferior	Limite superior
Nordeste	3.329	.152	3.027	3.631
Sul e Sudeste	3.149	.094	2.961	3.336

Fonte: Dados da pesquisa.

No que diz respeito à autonomia, como se verifica na Tabela 14, o nível de significância (avaliado em 0.86) leva a rejeitar a hipótese de que atuar em uma região mais desenvolvida é, para os respondentes desta pesquisa, indicativo de mais autonomia. A soma

dos quadrados tipo III reforça este entendimento: ao coincidirem os valores desta soma com os quadrados médios, fica patente que a variável analisada (*desenvolvimento regional*) pode ser excluída do modelo sem maiores problemas – tendo em vista que não é significativa para explicar o fator autonomia.

Tabela 14 – Testes de efeito entre os sujeitos – autonomia

Fonte	Soma dos Quadrados tipo III	Graus de Liberdade	Quadrados médios	F	Significância
Modelo corrigido	1.743*	1	1.743	3.014	.086
Intersecção	1053.815	1	1053.815	1822.921	.000
Região	1.743	1	1.743	3.014	.086
Erro	48.560	84	.578		
Total	1446.375	86			
Total corrigido	50.302	85			

* R quadrado = .035 (R quadrado ajustado = .023)

Fonte: Dados da pesquisa.

Ademais, o R Quadrado de 0.035 indica o baixo poder explicativo do modelo, ou seja, o desenvolvimento regional elucida pouca coisa sobre a variável autonomia. Complementarmente a este entendimento, a Tabela 15 consolida o cruzamento de cada região com o fator autonomia dos *controllers*. Nela é possível perceber que, dada uma escala de cinco pontos (na qual o valor “5” representa o maior grau de autonomia), os *controllers* do Nordeste apresentam uma média de autonomia estimada em 3.79, e os do eixo Sul-Sudeste uma média de 4.12. Em ambos os casos, portanto, tem-se um indicativo de que os *controllers* estão inseridos em realidades empresariais mais propensas ao compartilhamento de poder, à prática da delegação e à concessão de autonomia. Contudo, levando em consideração o erro padrão, não há diferenças significativas nas médias das regiões que deem suporte à afirmação de que os *controllers* situados em regiões mais desenvolvidas (no caso, as regiões Sul e Sudeste) gozam de maior autonomia.

Tabela 15 – Região versus autonomia

Região	Média	Erro padrão	Intervalo de confiança de 95%	
			Limite inferior	limite superior
Nordeste	3.793	.159	3.478	4.109
Sul e Sudeste	4.115	.096	3.925	4.306

Fonte: Dados da pesquisa.

A regressão logística binária mostrou que a região também não é significativa na determinação do perfil *controller*; isto é, o fato de estar alocado em uma região mais desenvolvida ou menos desenvolvida não indica que o *controller* tenderá ao perfil *bean counter* ou ao perfil *business partner*.

Tomadas em conjunto, estas evidências sugerem que o ambiente externo à empresa (quer seja mais desenvolvido ou menos desenvolvido) não influencia de maneira significativa o envolvimento do *controller* com o negócio nem sua autonomia enquanto profissional. Se o aspecto *exterior* não é, como visto, tão relevante para a determinação de certas características do *controller*, é importante que se investigue a possibilidade de o aspecto *interior* da empresa exercer este papel. Na seção a seguir, portanto, discute-se se a descentralização do poder decisório (que é um componente do ambiente interno da empresa) afeta de algum modo a autonomia do profissional de controladoria e o seu envolvimento com o negócio empresarial.

Assim sendo, tem-se que as hipóteses 2a e 2b também foram rejeitadas, o que sinaliza que a variável desenvolvimento regional não é significativa para determinar o perfil do *controller*. Contrariando as hipóteses estabelecidas a este respeito, e considerando os dados da amostra utilizada nesta pesquisa, pode-se dizer que os *controllers* que atuam em regiões mais desenvolvidas não são predominantemente *business partners*, não tem mais autonomia e não são mais envolvidos com o negócio.

4.3.3 Descentralização

A medida de confiabilidade (Alfa de Cronbach) para a descentralização foi de 0.863 e a média foi de 2.81. Em uma escala que foi de 1 a 5 (em que 1 representou a ausência de autonomia e 5 a total autonomia) o que se pode concluir a partir deste número é que, na média, as empresas em que os respondentes da pesquisa atuam são levemente descentralizadas.

A descentralização está positivamente associada ao envolvimento, o que significa que quanto mais descentralizada a empresa, maior o nível de envolvimento do *controller* no negócio ($\beta = .21$, $t = 2.02$, $p < .05$). Assim, parece que a estrutura descentralizada impele o *controller* a estar mais próximo do negócio – talvez para que ele não perca o controle e possa exercer sua função em consonância com as outras “partes” da engrenagem-empresa.

Monteiro (2014, p. 32) comenta: “Descentralização está associada com um Sistema de Controle Gerencial com características de agregação e integração”. Diante de tal afirmação, e tendo em conta os achados da presente pesquisa a este respeito, surge uma provocação: se nas estruturas descentralizadas há, como insinua Monteiro (2014), mais proximidade e interação entre os personagens que exercem o poder, então pode haver – entre eles – troca de experiências, compartilhamento de dificuldades, comunicação de saberes etc. O envolvimento do *controller* no negócio, portanto, é somente o reflexo deste movimento.

Tabela 16 – Modelo Beta para descentralização

Modelo Beta		Coefficientes não padronizados	Coefficientes padronizados	t	Significância	
1BStd. Erro*	Constante	2.726	.244		11.181	.000
	CENT	.166	.082	.205	2.022	.046

* Variável dependente: envolvimento no negócio.

Fonte: Dados da pesquisa.

Não há relação de significância entre descentralização e autonomia ($\beta = .06$, $t = .54$, $p = .59$). Ora, se a descentralização é, por definição, o compartilhamento do poder de mando, mas os *controllers* alegam não ter tanta autonomia, então – como consequência lógica – os dados sugerem que a prerrogativa de decidir, embora compartilhada, não é exercida *pelos profissionais da controladoria*. Em outras palavras: a descentralização do poder existe, mas isto não significa que os *controllers* desfrutem dela. Talvez outros profissionais dentro da estrutura organizacional (como gerentes operacionais ou de *marketing*, por exemplo) disponham desta autonomia de maneira mais efetiva.

É preciso recordar também que o binômio autonomia-controle é, por natureza, paradoxal: onde o controle é mais forte há menos autonomia, e onde o controle é menor rigoroso há mais espaço para ela. Ora, a maioria dos respondentes está, como visto na seção 4.3.1, no contexto de grandes empresas (onde o controle é maior), portanto é compreensível que eles aleguem ter pouca autonomia.

A regressão logística binária para descentralização também mostrou que a tabela 13 não é um fator significativo para estimar o perfil do *controller* e classificá-lo entre *bean counter* ou *business partner*. Isto indica que em uma empresa descentralizada não necessariamente o *controller* tenderá mais a este ou àquele perfil.

A descentralização não é um fator significativo para estimar o perfil do *controller* e classificá-lo entre *bean counter* ou *business partner*. Isto indica que em uma empresa descentralizada não necessariamente o *controller* tenderá mais a este ou àquele perfil.

Diante disto, constata-se que os dados levam à rejeição da hipótese 3a e à aceitação parcial da hipótese 3b. Em outras palavras: a descentralização do poder em uma organização não está estatisticamente associada à predominância do perfil *business partner* e também não tem relação de significância com a autonomia dos *controllers*. Contudo, um contexto empresarial descentralizado favorece o envolvimento do *controller* com o negócio.

Em resumo, os testes de hipótese realizados na presente pesquisa podem ter os seus resultados resumidos da forma descrita no Quadro 15:

Quadro 15 – Resumo dos resultados dos testes de hipóteses

HIPÓTESE	ELEMENTO DE TESTE	RESULTADO
1a	Relação entre a variável tamanho da organização e o Perfil <i>business partner</i> .	Rejeitada
1b	Relação entre a variável tamanho e a Autonomia e envolvimento do <i>controller</i> .	Rejeitada
2a	Relação entre a variável desenvolvimento regional e o Perfil <i>business partner</i> .	Rejeitada
2b	Relação entre a variável desenvolvimento regional e a autonomia e envolvimento do <i>controlleur</i> .	Rejeitada
3a	Relação entre a variável descentralização e o Perfil <i>business partner</i> .	Rejeitada
3b	Relação entre a variável descentralização e a Autonomia e envolvimento do <i>controller</i> .	Aceita parcialmente

Fonte: Elaboração própria.

Para além destes resultados, foi encontrado também que a idade impacta o perfil do *controller*. O modelo de Wald foi utilizado como chave estatística da interpretação deste achado. Ele prescreve que, quando significativo, o resultado indica que o fator preditivo (no caso, a idade) está dando uma contribuição importante para estimar o Y (variável dependente) – que, na presente pesquisa, consiste nos dois perfis em tela (*bean counter* e *business partner*).

Tabela 17 – Teste de Wald para idade

		Graus de					
		Coefficiente	Erro padrão	Wald	Liberdade	Significância	Exp(B)
Passo 1*	IDADE	.086	.026	11.305	1	.001	1.090
	Constante	-4.933	1.229	16.103	1	.000	.007

* Variáveis inseridas no passo 1: IDADE.

Fonte: Dados da pesquisa.

Note-se que há uma tendência para que a estatística de Wald esteja subestimada – o que agrega mais valor e importância ao achado. De acordo com os resultados do teste, B é positivo. Então, basicamente, quanto mais idade se tem mais se tenderá a adoção do perfil *business partner*.

Por outro lado, embora a idade não guarde relação de significância com o envolvimento do *controller* no negócio. Há uma relação marginalmente significativa entre a idade e a autonomia. Quanto mais idade se tem maior a autonomia ($\beta = .21$, $t = 1.97$, $p = .052$).

5 CONCLUSÃO

Foi estabelecido que o objetivo geral deste estudo seria atingido mediante uma tríplice estratégia: relacionar as principais atividades exercidas por *controllers* em atuação Brasil, discernir qual o seu perfil predominante (considerando as variantes que a literatura aponta, notadamente *bean counters* e *business partners*), e entender como certas variáveis contingenciais (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização”) impactam a autonomia e o envolvimento destes *controllers* com os negócios da empresa em que trabalham.

Como resultado desta investigação, na Tabela 8 estão relacionadas as principais atividades executadas pelos *controllers*. Destacaram-se: a análise de dados e relatórios financeiros, o controle de desempenho gerencial com base nos principais indicadores financeiros, a escrituração, e o monitoramento fiscal. Como complemento deste achado, e corroborando-o, a *Word Cloud* construída a partir do subsídio constante no Apêndice C, demonstrou que as palavras “Contabilizações”, “Gestão”, “Tributos” e “Finanças” foram as que sobressaíram na descrição que os respondentes fizeram de suas próprias tarefas.

A averiguação do perfil dos *controllers* da amostra revelou uma predominância do perfil *bean counter*: conforme consta na Tabela 9, 74,5% dos *respondentes* foram assim classificados enquanto apenas 25,5% foram associados ao perfil *business partner*. Corroborando esta predominância, tem-se que as tarefas e atividades executadas e apontadas pelos respondentes mostram-se consistentes com a descrição de afazeres que a literatura acadêmica atribui aos *bean counters*.

A presente pesquisa analisou, ainda, como determinadas variáveis contingenciais (“Tamanho da Organização”, “Desenvolvimento Regional” e “Descentralização”) seriam capazes de prever o envolvimento do *controller* com o negócio, bem como sua autonomia – usando ANOVA ou regressão linear dependendo do fator preditivo –, e a que grupo de perfil ele pertence (*bean counter* ou *business partner*), a partir de uma regressão logística binária.

Neste sentido, a confiabilidade da escala de envolvimento foi de 0.76 e a de autonomia foi de 0.86. A média de envolvimento foi de 3.19 e de autonomia foi 4.10. Em termos de perfis, 76 contadores foram classificados como *bean-counters* e 26 foram classificados como *business partners*. O perfil não foi significativo em relação ao envolvimento ($F(1,92) = 1.26$, $p=.27$) nem em relação à autonomia ($F(1,88) = 2.69$, $p=.10$) – o que pode decorrer da maneira como os perfis foram categorizados. É preciso também destacar que o tamanho da amostra foi pequeno e isto teve impacto nos resultados encontrados. Isto deixa o pesquisador mais

propenso a cometer um erro porque não se tem poder preditivo suficiente para detectar determinados efeitos, mesmo que eles - de fato - existam.

Ainda sobre envolvimento e autonomia, destaque-se que todas as hipóteses deste estudo foram rejeitas, à exceção de uma: a relação entre descentralização do poder decisório na empresa e o envolvimento do *controller* com o negócio se mostrou significativa. Todas as demais relações testadas não foram significantes (vide Quadro 15).

Como um achado adicional, foi encontrada (mediante utilização do modelo de Wald) relação de significância entre a idade dos *controllers* e o seu perfil profissional: quanto mais idosos, mais tendem a ser *business partners*. Além disso, constatou-se também que a idade, embora não apresente relação de significância com o envolvimento dos *controllers*, tem relação significativa com o seu grau de autonomia: mais idosos, mais autônomos.

Ao concluir desta forma, este estudo contribuiu para elucidar a atuação dos *controllers*, mediante uma descrição pormenorizada de suas tarefas e atividades. Esta visão mais detalhada instrumentaliza a reflexão do mercado, da sociedade, e dos próprios profissionais, a respeito do papel do *controller* no contexto organizacional. Além disso, ao destacar que as variáveis contingenciais tradicionalmente elencadas pela literatura acadêmica, e aqui testadas, não foram – em sua maioria – significantes para explicar o envolvimento do *controller* no negócio nem sua autonomia, este trabalho oferece uma importante provocação científica aos estudiosos do tema. Por fim, esta pesquisa incrementou a discussão sobre a mudança de perfil dos *controllers*: a transição de *bean counters* para *business partners*, verificada em outras partes do mundo, não se mostrou consistente com o perfil da amostra aqui utilizada (de acordo com os dados obtidos, para cada *controller* do tipo *business partner* há cerca de três *bean counters*). Este achado, por sua vez, também representa uma contribuição relevante para o debate sobre quais são, exatamente, os direcionadores desta mudança de perfil.

Constituiu uma limitação deste estudo a dificuldade de identificar com exatidão a população de *controllers* em atuação no Brasil. Os associados a Anefac, embora componham esta população, não representam a totalidade da mesma. Da mesma forma, os outros canais de contato utilizados para acessar o público-alvo deste estudo não garante que a população foi completamente abrangida. As razões pelas quais tal identificação é difícil, senão impossível, são múltiplas: primeiro, porque os *controllers* se “camuflam” ao exercer cargos com outra denominação (gerente financeiro, contador etc.); segundo, porque esta população não tem estabilidade: o tempo todo *controllers* estão sendo demitidos e outros contratados em seu

lugar; terceiro, porque há empresas que tem mais de um *controller* mas só registra um como representante da organização junto a Anefac.

Esta pesquisa, como já referido no item que tratou da metodologia, teve uma abordagem quantitativa. Sugere-se que outros estudos abordem a problemática relativa ao perfil dos *controllers* sob uma ótica qualitativa, quiçá realizando entrevistas com ele a fim de entender melhor certos aspectos caracterizadores de seu perfil. Além disso, seria academicamente enriquecedor estudar o impacto de fatores como o “setor empresarial” em que o *controller* trabalha e a “cultura da organização” em que ele/a se encontra, na definição ou consolidação de perfil deste profissional.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- AHID, Mohammad; AUGUSTINE, Ayuba. The roles and responsibilities of management accountants in the era of globalization. **Global Journal of Management and Business Research**, v. 12, n. 15, p. 42-53, 2012.
- AHLGREN, Linda; ENGEL, Laura C. Lifelong learning through SMEs: exploring workplace learning in the UK. **Journal of Workplace Learning**, v. 23, n. 5, p. 331-348, 2011.
- AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. **European Accounting Review**, v. 9, n. 4, p. 477-498, 2000.
- ALBU, Catalin-Nicolae; ALBU, Nadia. How does organizational change affect the accountants' role? An institutional approach on two Romanian settings. **Accounting and Management Information Systems**, v. 8, n. 1, p. 40-52, 2009.
- ALBUQUERQUE, Francisco. **Desenvolvimento econômico local e distribuição do progresso técnico**. Fortaleza: BNB, 1998.
- ARAÚJO, Pedro Miguel Martins de. **O impacto dos sistemas ERP no controlo e contabilidade de gestão: o caso RIOPELE**. 2007. 83 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Empresariais) – Universidade do Porto, Porto, Portugal, 2007.
- ASSING, Ildefonso. **O atendimento às normas na reavaliação de ativos imobilizados e nos pareceres emitidos por auditoria independente**. 2008. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.
- ASTAMI, Emita W.; TOWER, Greg. Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test of costly contracting theory. **The International Journal of Accounting**, v. 41, n. 1, p. 1-21, 2006.
- BAKKER, Arnold B. **The job demands-resources questionnaire**. Rotterdam, mar. 2014. Disponível em: <<http://www.profarnoldbakker.com/#!/home/ckfi/tag/questionnaire>>. Acesso em: 12 fev. 2016.
- BERTALANFFY, Ludwig Von. **Teoria geral dos sistemas**. Petrópolis: Vozes, 1977.
- BEUREN, Ilse Maria; SANTOS, Vanderlei dos; HEIN, Nelson. Folga organizacional de *controlleres* em empresas com remuneração variável. **Organizações & Sociedade**, v. 22, n. 72, p. 35-60, 2015.
- BIDDLE, Bruce J.; THOMAS, Edwin J. **Role theory: concepts and research**. New Jersey: John Wiley & Sons, 1966.

BLANCHARD, Olivier. **Macroeconomia**. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BOFF, Caroline dal Sotto. **Custos intangíveis nos relatórios de administração das empresas brasileiras no período de 2007 a 2009**. 2011. 194 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2011.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOUGEN, Philip D. Joking apart: the serious side to the accountant stereotype. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 3, p. 319-335, 1994.

BRAGA, Célia; SAMPAIO, Márcia Suely Alves; SANTOS, Ariovaldo dos; SILVA, Patrícia Pereira da. Fatores determinantes do nível de divulgação ambiental no setor de energia elétrica no Brasil. **ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 2, p. 230-262, 2013.

BRAGG, Steven M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 8th ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contas Regionais do Brasil**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=5>. Acesso em: 4 fev. 2016.

BREWER, Peter C. Redefining management accounting. **Strategic Finance**, Montvale, v. 89, n. 9, p. 35-43, 2008.

BROWN, Terence A.; BUKOVINSKY, David M. ECR and grocery retailing: an exploratory financial statement analysis. **Journal of Business Logistics**, v. 22, n. 2, p. 77-90, 2001.

BRYNJOLFSSON, Erik; HITT, Lorin. Information technology as a factor of production: the role of differences among firms. **Economics of Innovation and New technology**, v. 3, n. 3-4, p. 183-200, 1995.

BURNS, John; BALDVINSDOTTIR, Gudrun. An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. **European Accounting Review**, v. 14, n. 4, p. 725-757, 2005.

_____. The changing role of management accountants. In: HOPPER, Trevor; NORTHCOTT, Deryl; SCAPENS, Robert (Orgs.). **Issues in management accounting**. 3. ed. Harlow: Pearson Education, 2007. p. 117-132.

BURNS, John; EZZAMEL, Mahmoud; SCAPENS, Robert. Management accounting change in the UK. **Management Accounting**, London, v. 77, p. 28-32, 1999.

BURNS, John; SCAPENS, Robert. The changing nature of management accounting and the emergence of “hybrid” accountants. **IFAC Press Center Articles Library**, nov. 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=97542618861156>> Acesso: 31 mar. 2015.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 389-402, 2001.

BYRNE, Seán. **Antecedents, characteristics, and consequences associated with the roles of management accountants, and assisting managers in their roles**. 2010. Tese (Doutorado em Filosofia) – Dublin City University, Dublin, 2010.

BYRNE, Seán; PIERCE, Bernard. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. **European Accounting Review**, v. 16, n. 3, p. 469-498, 2007.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. *Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 150, p. 38-53, 2004.

CALIJURI, Monica S. S.; SANTOS, Neusa M. B. F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, ABC, 2005.

CARDOSO, Ricardo L.; RICCIO, Edson L.; ALBUQUERQUE, Lindolfo G. Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 44, n. 4, p. 365-379, 2009.

CARDOSO, Ricardo L.; MENDONÇA NETO, Octavio R.; OYADOMARI, José C. Os estudos internacionais de competências e os conhecimentos, habilidades e atitudes do contador gerencial brasileiro: análises e reflexões. **Brazilian Business Review**, v. 7, n. 3, p. 91-113, 2010.

CARNEIRO, Sílvia E. S. M. **Quais os atributos que um auditor interno deve ter?** 2013. 61 f. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2013.

CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Danival S; LUCA, Márcia M. M. de; PONTE, Vera M. R.; GALLON, Alessandra V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CETINDAMAR, Dilek.; PALA, Okan. The relationship between CTO and performance. In: PORTLAND INTERNATIONAL CONFERENCE ON MANAGEMENT OF ENGINEERING & TECHNOLOGY, 8., 2008, Cape Town. **Proceedings...** Cape Town: IEEE, 2008. p. 42-49.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANTS. **Global management accounting principles**. London, 2014. Disponível em: <<http://www.cgma.org/principles>>. Acesso em: 29 mar. 2015.

CHEN, Feng; HOPE, Ole-Kristian; LI, Qingyuan; WANG, Xin. Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. **The Accounting Review**, v. 86, n. 4, p. 1255-1288, 2011.

CHEN, Hongyi; TAYLOR, Ryan D. The impact of lean design practices on an organization's radical innovation capability: An empirical study. In: PORTLAND INTERNATIONAL CONFERENCE ON MANAGEMENT OF ENGINEERING & TECHNOLOGY, 12., 2012, **Proceedings...** Vancouver: IEEE, 2012. p. 1917-1925.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHOI, Jong-Hag; JEON, Kyu-An; PARK, Jong-Il. The role of audit committees in decreasing earnings management: Korean evidence. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, v. 1, n. 1, p. 37-60, 2004.

CHUNG, Dennis Y.; LINDSAY, W. Daryl. The pricing of audit services: the Canadian perspective. **Contemporary Accounting Research**, v. 5, n. 1, p. 19-46, 1988.

COIMBRA, Jefferson Luís Meirelles; SOUZA, Velci Queiroz de; KOPP, Maurício Marini; SILVA, João Gilberto Corrêa da; OLIVEIRA, Antônio Costa de; CARVALHO, Fernando Irajá Félix de. Esperanças matemáticas dos quadrados médios: uma análise essencial. **Ciênc. rural**, v. 36, n. 6, p. 1730-1738, 2006.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CROFT, Charlotte; CURRIE, Graeme; LOCKETT, Andy. The impact of emotionally important social identities on the construction of a managerial leader identity: a challenge for nurses in the English National Health Service. **Organization Studies**, v. 36, n. 1, p. 113-131, 2015.

DALMACIO, Flávia Zóboli; FORMIGONI, Henrique; BISPO, Jorge de Souza; CALIJURI, Mônica S. S. Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao *controller*: um estudo no contexto brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10., 2007, Lyon, França. **Anais...** Lyon: ISEOR, 2007.

DAYANTI, Nadia; PRIHATININGTIAS, Yeny W. Corporate social responsibility disclosure and firm financial performance: the case of mining and natural resources industry in Indonesia. **Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB**, v. 1, n. 2, 2013.

DEARO, Ana Carolina Devito. **O inadimplemento recíproco no contrato de distribuição: caracterização e consequências**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

DE LOO, Ivo; VERSTEGEN, Bernard; SWAGERMAN, Dirk. Understanding the roles of management accountants. **European Business Review**, v. 23, n. 3, p. 287-313, 2011.

DIAS, Gilmar Mota. **A relação entre orientação para o mercado e comportamento inovador em micro e pequenas empresas de varejo alimentar**. 2012. 151 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Potiguar, Natal, 2010.

DIAS FILHO, José Maria; CORRAR, Luiz João **Regressão Logística**. In. CORRAR, Luiz João; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Orgs.). **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2007. Cap. 2.

DILLARD, Jesse. Legitimizing the social accounting project. In: BEBBINGTON, Jan; UNERMAN, Jeffrey; O'DWYER, Brendan (Org.). **Sustainability accounting and accountability**. 2. ed. New York: Routledge, 2014. p. 233-246.

DING, Haina; MOLCHANOV, Alexander E.; STORK, Philip A. The value of celebrity endorsements: a stock market perspective. **Marketing Letters**, v. 22, n. 2, p. 147-163, 2011.

DUQUE, Celma. **O perfil profissional do controller e as funções de controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho**. 2011. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

EBY, Lillian T.; BUTTS, Marcus; LOCKWOOD, Angie. Predictors of success in the era of the boundaryless career. **Journal of Organizational Behavior**, v. 24, n. 6, p. 689-708, 2003.

EMSLEY, David. Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 157-177, 2005.

FERRARI, Maria Juliana; CUNHA, Leila Chaves; LUNKES, Rogério João; BORGERT, Altair. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional. **Revista de Informação Contábil**, v. 7, n. 3, p. 25-50, 2013.

FIELD, Andy. **Discovering statistics using SPSS**. 2. ed. London: Sage, 2005.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 93, p. 20-34, 1995.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo, Atlas, 2009.

FRIEDMAN, Andrew L.; LYNE, Stephen R. The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 12, n. 4, p. 423-451, 2001.

GABRIEL, Marcelo Luiz. Métodos quantitativos em ciências sociais: sugestões para elaboração do relatório de pesquisa. **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 28, p. 348-369, 2014.

GENDRON, Yves; SUDDABY, Roy; LAM, Helen. An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. **Journal of Business Ethics**, v. 64, n. 2, p. 169-193, 2006.

GIBSON, Duncan. A. On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles. **International Journal of Hospitality Management**, v. 21, n. 1, p. 5-23, 2002.

GODOY, Arilda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GONÇALVES, Maria Cecília Feitosa; MULATINHO, Caio Eduardo Silva; GRANJEIRO, Gilvan Tavares; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo. Controladoria: um estudo empírico em indústrias de confecções do município de Santa Cruz do Capibaribe. In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2., 2007, Recife. **Anais...** Recife: UFPE, 2007.

GRANLUND, Markus; LUKKA, Kari. Towards increasing business orientation: finnish management accountants in a changing cultural context. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 2, p. 185-211, 1998.

GUIMARÃES, Maria do Carmo Lessa. O debate sobre a descentralização de políticas públicas: um balanço bibliográfico. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 23, 2014.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

GUL, Ferdinand A.; CHIA, Yew Ming. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4, p. 413-426, 1994.

HAGE, Jerald; AIKEN, Michael. Relationship of centralization to other structural properties. **Administrative Science Quarterly**, v. 2, n. 1, p. 72-92, jun. 1967.

HAMDAN, Allam Mohammed Mousa. The impact of company size, debt contracts, and type of sector on the level of accounting conservatism: an empirical study from Bahrain. **International Journal of Business and Management**, v. 6, n. 7, p. 134-146, 2011.

HALBOUNI, Sawsan Saadi; NOUR, Mohamed Abdalla. An empirical investigation of the impact of globalisation and information technology on the role of the management accountant: evidence from the United Arab Emirates. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, v. 9, n. 3, p. 286-306, 2013.

HOLTZMAN, Yair. The transformation of the accounting profession in the United States: From information processing to strategic business advising. **Journal of Management Development**, v. 23, n. 10, p. 949-961, 2004.

HOPPER, Trevor. Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 401-411, 1980.

HOPPER, Trevor; TSAMENYI, Mathew; UDDIN, Shahzad; WICKRAMASINGHE, Danture. Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice-Hall, 1985.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L. STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O.; TEALL, Howard D.; GEKAS, George A. **Management accounting**. 5. ed. Harlow: Pearson Education, 2006.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES. **Sustainability: the role of accountants: sustainable business initiative**. London, 2004. Disponível em: <https://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/sustainability/sustainability_the_role_of_accountants_2004.ashx>. Acesso em: 2 jan. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International guidance document on environmental management accounting**. New York, 2005. Disponível em: <http://www.ioew.at/ioew/download/IFAC_Guidance_Env_Man_Acc_0508.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2015.

IVKOVIĆ, Zoran; WEISBENNER, Scott. Local does as local is: information content of the geography of individual investors' common stock investments. **The Journal of Finance**, v. 60, n. 1, p. 267-306, 2005.

JÄRVENPÄÄ, Marko. Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. **European Accounting Review**, v. 16, n. 1, p. 99-142, 2007.

JEHN, Karen A.; MANNIX, Elizabeth A. The dynamic nature of conflict: a longitudinal study of intragroup conflict and group performance. **Academy of Management Journal**, v. 44, n. 2, p. 238-251, 2001.

JENNERGREN, L. Peter. Decentralization in organizations. In: NYSTROM, Paul C.; STARBUCK, William H. (Orgs.). **Handbook of organizational design**. New York: Oxford University Press, 1981. v. 2, p. 39-59.

JERMIAS, Johnny; GANI, Lindawati. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 2, p. 179-200, 2004.

KEATING, Patrick J; JABLONSKY, Stephen F. Get your financial organization close to the business. **Financial Executive**, v. 7, n. 3, p. 44-50, 1991.

KOLIVER, Olivio. **A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.

KRISHNAN, Gopal V.; VISVANATHAN, Gnanakumar. Reporting internal control deficiencies in the post-Sarbanes-Oxley era: the role of auditors and corporate governance. **International Journal of Auditing**, v. 11, n. 2, p. 73-90, 2007.

LAFORÉ, Sylvie. Size, strategic, and market orientation affects on innovation. **Journal of Business Research**, v. 61, n. 7, p. 753-764, 2008.

LAMBERT, Caroline; SPONEM, Samuel. Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. **European Accounting Review**, v. 21, n. 3, p. 565-589, 2012.

LEANDRO, Júlio Cesar. **Determinantes da estrutura de capital no Brasil para empresas de capital aberto e fechado**. 2006. 106 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresa) –Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2006.

LIMA, Adriano; PEÑALOZA, Verônica; FREITAS, Ana A. F. de; RIBEIRO, Rosana C. L.; LOBO, Rodolfo J. S. Cultura, religião e empreendedorismo: o locus de controle de comerciantes de cidades religiosas. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 25., 2008, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2008.

LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBURGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

LUNKES, Rogério João; BRINCKMANN, Roque; SCHNORRENBURGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 175, p. 25-37, jan./fev. 2009.

MAEL, Fred; ASHFORTH, Blake E. Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. **Journal of Organizational Behavior**, v. 13, n. 2, p. 103-123, 1992.

MALONE, Thomas W.; Is empowerment just a fad? Control, decision making, and IT. **Sloan Management Review**, v. 38, n. 2, p. 22-35, jan. 1997.

MALMI, Teemu; SEPPALA, Tomi; RANTANEN, Mika. The practice of management accounting in Finland: a change? **Liiketaloudellinen Aikakauskirja**, v. 4, n. 1, p. 480-501, 2001.

MANKIW, N. G. **Introdução à economia**. Tradução de A. V. Hastings. São Paulo: Thomson, 2005.

MANSFIELD, Roger. Bureaucracy and centralization: an examination of organizational structure. **Administrative Science Quarterly**, v. 18, n. 4, p. 477-488, dez. 1973.

MAROCO, João; GARCIA-MARQUES, Teresa. Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? **Laboratório de Psicologia**, v. 4, n. 1, p. 65-90, 2013.

- MARSH, Robert M. A research note: centralization of decision-making in Japanese factories. **Organization Studies**, v. 13, n. 2, p. 261-274, 1992.
- MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 28, p. 7-28, 2002.
- MARTINEZ, Luís; FERREIRA, Aristides. **Análise de dados com SPSS**. Lisboa: Escolar, 2007.
- MARTINS, Jean Gleyson Farias. **Proposta de Método para Classificação das Empresas**. 2014. 78 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Potiguar Natal, 2014.
- MEISTER, Alyson; JEHN, Karen A.; THATCHER, Sherry M. B. Feeling misidentified: the consequences of internal identity asymmetries for individuals at work. **Academy of Management Review**, v. 39, n. 4, p. 488-512, 2014.
- MERCHANT, Kenneth A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.
- MISTRY, Vinal; SHARMA, Umesh; LOW, Mary. Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development: an exploratory study. **Pacific Accounting Review**, v. 26, n. 1-2, p. 112-133, 2014.
- MONTEIRO, José Moraes; BARBOSA, Jenny Dantas. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.
- MORGESON, Frederick P.; HUMPHREY, Stephen E. The Work Design Questionnaire (WDQ): developing and validating a comprehensive measure for assessing job design and the nature of work. **Journal of Applied Psychology**, v. 91, n. 6, p. 1321, 2006.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOTTA, Fernando C. Prestes; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Introdução à organização burocrática**. São Paulo: Thomson, 2004.
- MOURATIDIS, Haralambos; GIORGINI, Paolo; MANSON, Gordon. When security meets software engineering: a case of modelling secure information systems. **Information Systems**, v. 30, n. 8, p. 609-629, 2005.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. O ambiente da área de controladoria. In: _____. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 1-16.
- NAZARI, Jamal A.; KLINE, Theresa J. B.; HERREMANS, Irene M. Conducting survey research in management accounting. In: HOQUE, Zahirul (Org.). **Methodological issues in**

accounting research: theories, methods and issues. London: Spiramus Press, 2006. p. 487-497

NOGUEIRA, Valdir; FARI, Murilo Arthur. Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de trabalho. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 2, n. 1, p. 117-131, 2007.

OLIVEIRA, Luís M. de. **Controladoria:** conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

ORO, Ieda Margarete; DITTADI, Jadir Roberto; CARPES, Antônio 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.

OTLEY, David T. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Sistemas de informações contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho. A controladoria como ciência e unidade administrativa. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, ano 1, v. 5, p. 25-33, 1998.

PALOMINO, Marilú Núñez. **Conflito, ambiguidade de função e satisfação no trabalho: percepções dos controllers brasileiros**. 2013. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PARKER, Sharon K.; GRIFFIN, Mark A; SPRIGG, Christine A.; WALL, Toby D. Effect of temporary contracts on perceived work characteristics and job strain: a longitudinal study. **Personnel Psychology**, v. 55, n. 3, p. 689-719, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria:** gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PETRIGLIERI, Jennifer Louise. Under threat: responses to and the consequences of threats to individuals' identities. **Academy of Management Review**, v. 36, n. 4, p. 641-662, 2011.

PIERCE, Bernard; O'DEA, Tony. Management accounting information and the needs of managers: perceptions of managers and accountants compared. **The British Accounting Review**, v. 35, n. 3, p. 257-290, 2003.

PINTO, José Ricardo A. **Descentralização e controle gerencial:** estudo de cinco casos brasileiros. 1997. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1997.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento. **Ranking IDHM Unidades da Federação 2010**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDHM-UF-2010.aspx>>. Acesso em: 12 fev. 2016.

RAHMAN, Sheehan; AHMED, Jashim Uddin. An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. **Indus Journal of Management & Social Science (IJMSS)**, v. 6, n. 1, p. 18-30, 2012.

RAO, S. Subba; RAGU-NATHAN, T. S.; SOLIS, Luis E. Does ISO 9000 have an effect on quality management practices? An international empirical study. **Total Quality Management**, v. 8, n. 6, p. 335-346, 1997.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

REHBEIN, Airton Roberto. A controladoria e a administração de mudanças decorrentes de novos projetos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo, RS. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2001.

REIS, Elizabteh.; MELO, Paulo; ANDRADE, Rosa; CALAPEZ, Teresa. **Estatística aplicada**. 6. ed. Lisboa: Sílabo, 2015. v. 1.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. Intellectual capital and firm performance of US multinational firms: a study of the resource-based and stakeholder views. **Journal of Intellectual Capital**, v. 4, n. 2, p. 215-226, 2003.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed; PAVLIK, Ellen. Effects of ownership structure, firm performance, size and diversification strategy on CEO compensation: a path analysis. **Managerial Finance**, v. 19, n. 2, p. 33-54, 1993.

RODRIGUES, Marcelo Soncini; AMARAL, Magda Siqueira do. O ensino da disciplina de controladoria nos programas de pós-graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional *controller* atuante no mercado de trabalho. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 3, p. 17-28, 2008.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **The controller's function: the work of the managerial accountant**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 2000.

ROTHAUSEN, Teresa J.; HENDERSON, Kevin E.; ARNOLD, James K.; MALSHE, Avinash. Should I stay or should I Go? Identity and well-being in sensemaking about retention and turnover. **Journal of Management**, v. 20, n. 10, p. 1-29, 2015.

SANTOS, Alexandra; MARTINS, José Carlos de S.; PIRES, Rui Alexandre R. O profissional de contabilidade de gestão em Portugal. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 12., 2008, Aveiro. **Anais...** Aveiro: ISCA-UA, 2008.

SANTOS, Moacir José dos; CONCEIÇÃO, Alan Alves Brito; VIEIRA, Edson Trajano. Economia solidária: alternativa para o desenvolvimento regional e a inclusão produtiva. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE DESENVOLVIMENTO REGIONAL, 7., 2015, Santa Cruz do Sul. **Anais...** Santa Cruz do Sul: Unisc, 2015.

SATHE, Vijay. The controller's role in management. **Organizational Dynamics**, v. 11, n. 3, p. 31-48, 1984.

SCHNORRENBERGER, Darci; RIBEIRO, Lisa M. Seixas; LUNKES, Rogerio Joao; GASPARETTO, Valdirene. Perfil do controller em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais... ABC**, 2007.

SHERIDAN, T. T. Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 3, p. 287-294, 1995.

SIEGEL, Gary. The image of corporate accountants. **Strategic Finance**, v. 82, n. 2, p. 71-72, 2000.

SIEGEL, Gary; SORENSEN, James. E. **Counting more, counting less: the 1999 practice analysis of management accounting**. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1999.

SILVA, Adriana Cristina da; GONÇALVES, Rosana Carmen de Meiroz Grillo. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 5, n. 1, p. 163, 2008.

SILVA, Julio Orestes da; CARDOSO, Rodrigo dos Santos; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. Impacto da crise do subprime no endividamento das maiores empresas brasileiras. **Revista Pensar Contábil**, v. 12, n. 47, 2010.

SINGER, Paul. Desenvolvimento capitalista e desenvolvimento solidário. **Estudos Avançados**, v. 18, n. 51, p. 7-22, 2004.

SOUSA, Fernando José Salsinha de. **O crescimento económico em Portugal na actual crise financeira**. 2015. Dissertação (Mestrado) – Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia, Lisboa, 2015.

SUNARNI, Christina Wiwik. Management accounting practices and the role of management accountant: Evidence from manufacturing companies throughout Yogyakarta, Indonesia. **Review of Integrative Business & Economics Research**, v. 2, n. 2, p. 616-626, 2013.

SUTTHIWAN, Angela; CLINTON, B. Douglas. The conflicting roles of controllership and compliance. **Strategic Finance**, v. 90, n. 1, p. 43-46, 2008.

TEKLEAB, Amanuel G.; TAKEUCHI, Riki; TAYLOR, M. Susan. Extending the chain of relationships among organizational justice, social exchange, and employee reactions: the role of contract violations. **Academy of Management Journal**, v. 48, n. 1, p. 146-157, 2005.

TEIXEIRA, Enise Barth. A análise de dados na pesquisa científica: importância e desafios em estudos organizacionais. **Desenvolvimento em Questão**, v. 1, n. 2, p. 177-201, 2003.

TEIXEIRA, Olimpio C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

VAIVIO, Juhani; KOKKO, Terhi. Counting big: re-examining the concept of the bean counter controller. **Liiketaloudellinen Aikakauskirja**, v. 1, p. 49, 2006.

- VAKALFOTIS, Nikolaos; BALLANTINE, Joan; WALL, Anthony Paul. A literature review on the impact of enterprise systems on management accounting. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON ENTERPRISE SYSTEMS, ACCOUNTING AND LOGISTICS, 8., 2011, Thassos Island, Greece. **Proceedings...**, Thassos Island: ICESAL, 2011. p. 11-12.
- VAN DER STEDE, Wim A.; YOUNG, S. Mark; CHEN, Clara Xiaoling. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 7, p. 655-684, 2005.
- VERSTEGEN, Bernard H. J.; DE LOO, Ivo; MOL, Paul; SLAGTER, Koos; GEERKENS, Hendrik. Classifying controllers by activities: an exploratory study. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 5, n. 2, p. 9-32, 2007.
- VIEIRA, Paulo Reis. Em busca de uma teoria de descentralização. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 5, p. 1409-1425, 2012.
- VUKO, Tina; OJVAN, Ivica. Controlling and business efficiency. **Croatian Operational Research Review**, v. 4, n. 1, p. 44-52, 2013.
- WADDOCK, Sandra A.; GRAVES, Samuel B. **The corporate social performance-financial performance link**. Strategic management journal, v. 18, n. 4, p. 303-319, 1997.
- WATERHOUSE, John H.; TIESSEN, Peter. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.
- WAWERU, Nelson Maina; HOQUE, Zahirul; ULIANA, Enrico. Management accounting change in South Africa: case studies from retail services. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 17, n. 5, p. 675-704, 2004.
- WIGGERS, Natan; LUNKES, Rogério João; SOUZA, Paula de. *Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica*. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 2, p. 1-14, 2015.
- WILSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 6. ed. New York: John Wiley & Sons, 1999.
- WONG, Elaine M.; ORMISTON, Margaret E.; TETLOCK, Philip E. The effects of top management team integrative complexity and decentralized decision making on corporate social performance. **Academy of Management Journal**, v. 54, n. 6, p. 1207-1228, 2011.
- XIN, Katherine R.; PELLED, Lisa Hope. Supervisor-subordinate conflict and perceptions of leadership behavior: a field study. **The Leadership Quarterly**, v. 14, n. 1, p. 25-40, 2003.
- YOUSSEF, Mayada A. Management accounting change in developing countries. **Journal of Accounting & Marketing**, v. 3, n. 1, 2012.
- ZONI, Laura; MERCHANT, Kenneth A. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 3, n. 1, p. 29-43, 2007.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Matriz conceitual

TERMO	FONTE	DESCRIÇÃO
Atividade	Dearo (2014, p. 6)	“Uma série de atos coordenados entre si em função de uma finalidade comum”
Competência	Duque (2011, p. 22)	“Qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa, com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade”
Função	Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010, p. 109)	“São como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina”
Papel	Biddle e Thomas (1966, p. 29)	“Um conjunto de prescrições que define qual deve ser o comportamento do ocupante de um cargo”
Perfil (profissional)	Nogueira e Fari (2007, p. 118-119)	“Conjunto de habilidades, competências, maneiras de agir e atuar de um profissional em um determinado contexto”
Tarefa	Mouratidis, Giorgini e Manson (2005, p. 611)	“Um modo de fazer algo [...] Uma tarefa pode ser executada no sentido de satisfazer uma meta”

APÊNDICE B – Questionário



Pesquisa sobre a Profissão de Contador/Controller

Esta pesquisa é realizada pela UFPE (Universidade Federal de Pernambuco) e *Rotterdam School of Management* (Holanda), em conjunto com a Anefac.

O objetivo desta pesquisa é obter uma melhor compreensão das percepções dos contadores/*controllers* em relação a uma ampla gama de questões de trabalho, incluindo funções e responsabilidades. As perguntas que se seguem dizem respeito à sua própria situação de trabalho e têm um caráter individual. Portanto, por favor, preencha o questionário privativamente e quando não estiver distraído.

O preenchimento deste questionário deve levar cerca de 20 minutos.

Por favor observe que, embora algumas das questões possam parecer similares às outras, elas abordam diferentes aspectos do mesmo conceito. Portanto, pedimos para responder todas as questões. Caso contrário não poderemos utilizar os dados.

Confidencialidade

Não há respostas “certas” ou “erradas”. Estamos interessados em suas opiniões e experiências pessoais. Portanto, por favor, responda com a maior sinceridade possível. Os participantes permanecerão anônimos e as respostas serão tratadas de forma confidencial. As informações fornecidas por você serão enviadas aos pesquisadores e somente eles terão acesso a estas informações. Observe que você não precisa informar seu nome.

Contato e informações adicionais. Se você tiver perguntas sobre a pesquisa, por favor, sinta-se à vontade para nos contatar.

PARTE A

1. Por favor, descreva de forma breve o seu principal papel/função na sua organização que trabalha.
2. Por favor, aponte as suas 5 principais tarefas e atividades no seu trabalho (por exemplo: gerenciamento de impostos e tributos, controle de custos, registro contábil, preparação e análise de demonstrações contábeis, controle dos gestores da empresa em relação ao indicadores-chave financeiros, integração da informação contábil com os indicadores de desempenho não-financeiros, formulação da estratégia da empresa, desenvolvimento de

sistemas, suporte no processo de (re)desenho organizacional, participação no processo de mudança organizacional).

PARTE B

Muitos contadores/*controllers* tem dupla responsabilidade. Uma relacionada com a função contábil (departamento contábil); outra relacionada às unidades de negócio (alta gestão). Por exemplo, os contadores/*controllers* podem ser responsáveis tanto pela função contábil, isto é, integridade de lançamentos contábeis e elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias como também responsáveis em fornecer aos gerentes de unidades de negócio informações de custos para o processo de tomada de decisões. Considerando estas duas responsabilidades, responda às perguntas a seguir assinalando a assertiva mais apropriada.

1. Em que medida o seu trabalho é determinado pelas necessidades da função contábil e pelas necessidades dos gestores das unidades de negócio (alta gestão)?
 - a) Quase todo o meu trabalho é determinado pela função contábil
 - b) Muito do meu trabalho é determinado pela função contábil.
 - c) Meu trabalho é igualmente determinado pela função contábil e pelas necessidades dos gestores das unidades de negócio.
 - d) Muito do meu trabalho é determinado pelas unidades de negócio.
 - e) Quase todo o meu trabalho é determinado pelas unidades de negócios.

2. Quanto do seu tempo de trabalho diária é gasto com o envolvimento com o pessoal do departamento de contabilidade/controladoria e das unidades de negócio (alta gestão)?
 - a) Eu gasto quase todo meu tempo envolvido com o pessoal do departamento de contabilidade/controladoria.
 - b) Muito do meu tempo é gasto com o pessoal da contabilidade/controladoria
 - c) Meu tempo é distribuído igualmente entre o pessoal da contabilidade/controladoria e das unidades de negócio (alta gestão).
 - d) Gasto muito tempo com o pessoal das unidades de negócio (alta gestão).
 - e) Gasto quase todo meu tempo com o pessoal das unidades de negócio (alta gestão).

3. Com dupla responsabilidade, contadores/*controllers* são muitas vezes responsáveis perante os superiores, tanto na função contábil quanto para a(s) unidade(s) de negócio (alta gestão). Qual das seguintes alternativas melhor reflete sua situação?
 - a) Eu me reporto diretamente a um superior da função contábil.
 - b) Eu me reporto diretamente a um superior da função contábil e indiretamente ao gerente da unidade de negócio.
 - c) Eu me reporto de forma igual aos superiores da função contábil e das unidades de negócio.
 - d) Eu me reporto diretamente a um superior da unidade de negócio e indiretamente a um gerente de contabilidade/controladoria.
 - e) Eu me reporto diretamente a um gerente da unidade de negócio.

4. Na determinação do seu desempenho, em que medida a sua performance é baseado em suas realizações para a função contábil e em que medida é com base em suas realizações para a unidade de negócio (alta gestão).

- a) Meu desempenho é quase todo baseado no meu trabalho para a função contábil.
 - b) Muito do meu desempenho é baseado na função contábil.
 - c) Meu desempenho é baseado igualmente pelo meu trabalho para a função contábil e para a unidade de negócio.
 - d) Muito do meu desempenho é baseado no meu trabalho para a unidade de negócio.
 - e) Meu desempenho é quase todo baseado no meu trabalho para a unidade de negócio.
5. Se você recebeu simultaneamente solicitações da função contábil e da unidade de negócio (alta gestão) e ambas são consideradas importantes, qual das duas é provável que você atenda primeiro?
- a) Eu com quase toda certeza atenderia primeiro à solicitação contábil.
 - b) Eu provavelmente atenderia primeiro à solicitação contábil.
 - c) Eu teria a mesma probabilidade de atender qualquer uma das solicitações.
 - d) Eu provavelmente atenderia primeiro à solicitação da unidade de negócio.
 - e) Eu com quase toda certeza atenderia primeiro à solicitação da unidade de negócio.
6. Em que medida você vê seu papel na organização como parte da função contábil ou como parte da unidade de negócio (apoio à alta gestão)?
- a) Eu me vejo quase que inteiramente como parte da função contábil.
 - b) Primordialmente me vejo como parte da função contábil.
 - c) Eu me vejo como parte da função contábil e da unidade de negócio de maneira igual.
 - d) Primordialmente me vejo como parte da unidade de negócio.
 - e) Eu me vejo quase que inteiramente como parte da unidade de negócio.

PARTE C

1. Em que medida você concorda com as seguintes declarações?

Referencial: 1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo; 3 = Não Discordo nem Concordo; 4 = Concordo; 5 = Concordo Totalmente.

- a) Eu acredito que a independência é um dos principais fundamentos da profissão de contador/*controller*.
- b) Eu acredito que os requisitos de independência da profissão precisam ser rigorosamente aplicados em todas as esferas de atividades em que os contadores/*controllers* estão envolvidos.
- c) Eu acho que a profissão seria melhor se os requisitos de independência da profissão de contadores/*controllers* fossem mais rigorosos.
- d) Eu acho que o meio empresarial em geral seria melhor se os requisitos de independência da profissão de contadores/*controllers* fossem mais rigorosos.

2. Em termos de decisões operacionais, no ano passado, em que medida você:

Referencial: 1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Frequentemente; 5 = Muito Frequentemente.

- a) Apresentou informações e análises.
- b) Recomendou ações a serem tomadas.

c) Questionou planos e ações de executivos operacionais.

3. Em termos de decisões estratégicas, em que medida, nos últimos dois ou três anos, você:

Referencial: 1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Frequentemente; 5 = Muito Frequentemente.

- a) Apresentou informações e análises.
- b) Recomendou ações a serem tomadas.
- c) Questionou planos e ações de executivos operacionais.

4. Em seu trabalho com que frequência as seguintes situações são verdadeiras:

Referencial: 1 = Raramente ou Nunca; 2 = Ocasionalmente; 3 = Frequentemente; 4 = Muito Frequentemente; 5 = Sempre.

- a) Eu recebo pedidos incompatíveis de duas ou mais pessoas.
- b) Eu faço coisas que são susceptíveis de ser aceito por uma pessoa e não por outras.
- c) Diferentes pessoas com que trabalho esperam coisas conflitantes de mim.
- d) Meu chefe me envia mensagens contraditórias sobre o que é importante.
- e) Eu tenho que fazer coisas que acho que deveriam ser feitas de outro jeito.
- f) Eu tenho que fazer coisas que são contra o meu melhor julgamento.
- g) As pessoas esperam que eu faça coisas que não fazem parte do meu trabalho.
- h) Para realizar um trabalho ou tarefa eu tenho que quebrar uma regra, norma ou política.

PARTE D

1. Em que medida você concorda com as seguintes declarações?

Referencial: 1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo; 3 = Não Discordo nem Concordo; 4 = Concordo; 5 = Concordo Totalmente.

- i) As pessoas pensam muito bem de funcionários em minha posição
- j) É considerado prestigioso ser um funcionário na minha posição
- k) As pessoas menosprezam funcionários em minha posição
- l) Funcionários deveriam ter orgulho em dizer que trabalharam na minha posição
- m) Minha posição de trabalho não tem boa reputação.
- n) É provável que deixe meu emprego nesta organização (nesta função) dentro de um ano
- o) Pretendo trabalhar nesta organização por, pelo menos, os próximos três anos.

2. Por favor, pense sobre os gestores da sua empresa (alta gestão) ao responder às seguintes perguntas:

Referencial: 1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Frequentemente; 5 = Muito Frequentemente.

- a) Com que frequência você tem conflitos de ideias com seus gerentes operacionais (alta gestão)?
- b) Com que frequência você tem desacordos com gerentes operacionais (alta gestão) sobre tarefas ou projetos em que você está trabalhando?

- c) Com que frequência você tem opiniões conflitantes com gerentes operacionais (alta gestão) sobre tarefas/projetos em que está trabalhando?
 - d) Com que frequência existem desacordos com seus gerentes operacionais (alta gestão) sobre quem deve fazer o que?
 - e) Quanto conflito existe com os gerentes operacionais (alta gestão) sobre a responsabilidade das atividades e tarefas?
 - f) Com que frequência você discorda de seus gerentes operacionais (alta gestão) sobre alocação de recursos?
3. Qual das seguintes alternativas melhor reflete sua situação?

Referencial: 1 = Nunca; 2 = Raramente; 3 = Às vezes; 4 = Frequentemente; 5 = Muito Frequentemente.

- a) Eu me certifico que eu uso o máximo das minhas capacidades.
- b) Eu gerencio meu trabalho para tentar minimizar o contato com pessoas cujos problemas me afetam emocionalmente.
- c) Peço conselhos aos colegas.
- d) Eu tento me desenvolver profissionalmente.
- e) Se houver novos desenvolvimentos no trabalho, eu sou um dos primeiros a aprender sobre eles e testá-los.
- f) Eu pergunto ao meu supervisor se ele está satisfeito com meu trabalho.
- g) Sou eu mesmo que decido como fazer as coisas do meu trabalho.
- h) Eu procuro me assegurar que eu não tenho que tomar muitas decisões difíceis no meu trabalho.
- i) Eu tento aprender novas coisas no meu trabalho.
- j) Solicito às outras pessoas “*feedback*” do meu desempenho no trabalho.
- k) Eu tento me assegurar que o meu trabalho tenha intensidade emocional menor.
- l) Eu procuro inspiração no meu supervisor.
- m) Eu assumo regularmente tarefas e trabalhos extras, mesmo que não receber salário extra por essas atividades adicionais.
- n) Eu tento desenvolver minhas capacidades.
- o) Eu organizo meu trabalho, de modo a minimizar o contato com pessoas cujas expectativas são irrealistas.
- p) Quando não há muito trabalho a fazer, eu vejo isso como uma oportunidade para iniciar novos projetos.
- q) Solicito ao meu supervisor que ele me treine/*coach*.
- r) Eu me certifico que o meu trabalho é mentalmente menos intenso.
- s) Eu tento fazer o meu trabalho mais desafiador examinando o relacionamento intrínseco entre os diferentes aspectos do meu trabalho.
- t) Quando um projeto interessante aparece, eu me ofereço proativamente como colaborador para esse projeto.
- u) Eu organizo meu trabalho de maneira a estar seguro de que não tenho que me concentrar de imediato por um período demasiadamente longo.

PARTE E

1. Em que medida você concorda com as seguintes declarações?

Referencial: 1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo; 3 = Não Discordo nem Concordo;

4 = *Concordo*; 5 = *Concordo Totalmente*.

- a) Meu trabalho me permite tomar minhas próprias decisões sobre como programar o meu trabalho
 - b) Meu trabalho me permite decidir sobre a ordem em que as coisas são feitas no meu trabalho
 - c) O meu trabalho me permite planejar como executar minhas atividades.
 - d) Meu trabalho me dá a oportunidade de usar minha iniciativa pessoal ou julgamento na realização das tarefas.
 - e) Meu trabalho permite que eu tome muitas decisões por conta própria.
 - f) Meu trabalho fornece autonomia para tomada de decisões
 - g) Meu trabalho permite tomar decisões sobre que métodos usar para concluir meu trabalho
 - h) Meu trabalho oferece oportunidade considerável de independência e liberdade na execução das atividades.
 - i) Meu trabalho permite que eu decida ao meu critério como proceder para fazer as minhas atividades.
2. Em até que ponto, autoridade vem sendo delegada para o apropriado gestor sênior em relação as seguintes classes de decisões? (Por favor, responda em relação a autoridade desempenhada na prática, ao invés da autoridade prescrita no normativo da sua empresa)

Referencial: 1 = Sem Delegação; 2 = Pouca Delegação; 3 = Delegação Frequente; 4 = Delegação Muito Frequente; 5 = Completa Delegação.

- a) Desenvolvimento de novos produtos ou serviços
- b) Contratação e demissão de funcionários administrativos
- c) Seleção/Decisão de grandes investimentos
- d) Alocação de recursos orçamentários
- e) Decisões sobre preço

PARTE F

1. Em que setor você trabalha?
 - a) Bens industriais.
 - b) Construção e transporte.
 - c) Consumo cíclico (eletrodomésticos, calçados, vestuário etc.).
 - d) Consumo não-cíclico (alimentos, medicamentos, açúcar e álcool etc.).
 - e) Financeiro e outros.
 - f) Materiais básicos.
 - g) Petróleo, gás e biocombustíveis.
 - h) Tecnologia da informação.
 - i) Telecomunicações.
 - j) Utilidade pública.
 - k) Outros.
2. Quantos empregados a sua organização possui?
3. Em que estado você trabalha?

4. Você é do sexo masculino ou feminino?
5. Qual é a sua idade (em anos)?
6. Há quanto tempo você está nesta organização (em anos)?
7. Qual é a sua posição atual na empresa?
 - a) *Controller*.
 - b) Contador.
 - c) Funcionário(a) do setor contábil.
 - d) Diretor(a) administrativo.
 - e) Diretor(a) financeiro.
 - f) Outra (por favor especificar).
8. Qual é o seu maior grau de escolaridade?
 - a) Primário.
 - b) Secundário.
 - c) Graduação.
 - d) Especialização.
 - e) Mestrado/doutorado.
 - f) Outro (por favor especificar).

APÊNDICE C – Cotidiano do *controller*: tarefas, atividades e outros elementos

Palavra-chave	Frequência	Percentual	Percentual cumulativo
Contabilizações	46	9,5	9,5
Gestão	45	9,3	18,8
Tributos	38	7,8	26,6
Finanças	33	6,8	33,4
Informações	18	3,7	37,1
Tesouraria	16	3,3	40,4
<i>Report</i>	15	3,1	43,5
Relatórios	14	2,9	46,4
Auditoria	13	2,7	49,1
Orçamento	13	2,7	51,8
Planejamento	13	2,7	54,4
Administração	12	2,5	56,9
Custos	12	2,5	59,4
Controle	10	2,1	61,4
Indicadores	10	2,1	63,5
Decisões	9	1,9	65,4
Demonstrações	9	1,9	67,2
Equipe	9	1,9	69,1
Processos	9	1,9	70,9
Suporte	9	1,9	72,8
Patrimônio	8	1,6	74,4
Pessoas	8	1,6	76,1
Resultado	8	1,6	77,7
Análise	7	1,4	79,2
Consultoria	7	1,4	80,6
Estratégia	7	1,4	82,1
Projetos	7	1,4	83,5
Tecnologia	7	1,4	84,9
Performance	6	1,2	86,2
Sistema	6	1,2	87,4
Dados	5	1,0	88,5
Jurídico	4	0,8	89,3
Normas	4	0,8	90,1
Riscos	4	0,8	90,9
<i>Compliance</i>	3	0,6	91,5
Estoques	3	0,6	92,2
Negócios	3	0,6	92,8
Preços	3	0,6	93,4
Suprimentos	3	0,6	94,0
<i>Accountability</i>	2	0,4	94,4
Arquivos	2	0,4	94,8
Cálculos	2	0,4	95,3
Certificações	2	0,4	95,7
Educação	2	0,4	96,1
Governança	2	0,4	96,5
Mudanças	2	0,4	96,9
SOX	2	0,4	97,3
Supervisão	2	0,4	97,7
Cobrança	1	0,2	97,9
Contratos	1	0,2	98,1
Faturamento	1	0,2	98,4
Fornecedores	1	0,2	98,6
Metas	1	0,2	98,8
Organização	1	0,2	99,0
Previsões	1	0,2	99,2
Qualidade	1	0,2	99,4
Redesenho	1	0,2	99,6
Regulação	1	0,2	99,8
Seguros	1	0,2	100,0
Total	485	100,0	-