

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –  
FECAP  
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARCIO ANTONIO EVARISTO**

**O PAPEL DO CONTROLLER NO BRASIL**

**São Paulo**

**2021**

**MARCIO ANTONIO EVARISTO**

**O PAPEL DO CONTROLLER NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva**

**São Paulo**

**2021**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva  
Reitor

Prof. Dr. Ronaldo Fróes de Carvalho  
Pró-reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Sanches Garcia  
Pró-reitor de Pós-Graduação

### FICHA CATALOGRÁFICA

E92p	<p>Evaristo, Marcio Antonio</p> <p>O papel do controller no Brasil / Marcio Antonio Evaristo. - - São Paulo, 2021.</p> <p>63 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Centro Universitário Álvares Penteado – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Controladoria. 2. Contadores – Gerenciamento de recursos de informação. 3. Contabilidade gerencial. 4. Teoria da Contingência (Administração) – Contabilidade.</p> <p style="text-align: right;"><b>CDD: 658.1511</b></p>
------	--

Bibliotecária responsável: Iruama de O. da Silva, CRB-8/10268.

**MARCIO ANTONIO EVARISTO**

**O PAPEL DO CONTROLLER NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Prof. Dr. Claudio Parisi**  
**Universidade Presbiteriana Mackenzie**

---

**Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr. Aldy Fernandes da Silva**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 27 de agosto de 2021.**

## **Dedicatória**

A toda minha família que sempre foi minha fortaleza e a base dos meus valores. Dedico especialmente à Mariza pela paciência, compreensão, apoio e carinho durante meus longos períodos de ausência familiar para poder me dedicar às atividades do mestrado. À Mariana e ao Lucas por também entenderem a ausência do papai, e por ser minha inspiração de vida.

Aos meus queridos pais por continuar me ensinando sua sabedoria, humildade e respeito ao próximo.

## **Agradecimentos**

Agradeço ao Professor Dr. Aldy Fernandes da Silva por ter sido meu orientador e por ter compartilhado comigo seu conhecimento, experiência e saber científico. Agradeço-lhe também por sua paciência e generosidade para comigo durante a realização dessa pesquisa.

Agradeço ao Professor Dr. Claudio Parisi por ter sido meu primeiro orientador e por ter semeado as primeiras sementes da curiosidade científica dos estudos em Controladoria.

Agradeço ao Professor Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov por ter participado da minha banca examinadora e por todas as sugestões imprescindíveis para a realização e aperfeiçoamento deste trabalho.

Agradeço aos meus gestores Robert Goodall e William Rowland, cujos apoios e colaborações foram essenciais para a realização desse mestrado.

## Resumo

Evaristo, Marcio Antonio (2021). *O papel do Controller no Brasil* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

As organizações têm atuado em ambientes competitivos e em constante transformação. Nesse contexto, tanto a controladoria, e mais especificamente o *Controller*, também têm sido demandados a acompanhar a evolução das organizações e dos ambientes em que atuam. Há uma expectativa que os *Controllers* exerçam papéis mais estratégicos e se envolvam nas tomadas de decisões através da atuação como *business partners*, que representa uma evolução do papel tradicional de *Controller* mais focado em atividades operacionais. Os dados foram coletados a partir de questionários elaborados por Fourné, Guessow e Schäffer (2018) e Rieg (2018) e adaptados ao contexto dos profissionais brasileiros. Este estudo empírico avaliou as atividades realizadas por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3, através de questionário eletrônico aplicado pela rede de mídia social LinkedIn, para entender se os papéis desempenhados pelos *Controllers* e como são impactados pelos fatores contingenciais. A amostra consistiu-se de 72 *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3. Os dados foram analisados através de análise exploratória e regressão linear múltipla. A estatística descritiva mostrou resultados que indicam que os *Controllers* brasileiros tem um papel híbrido por terem reportado elevada frequência de atividades tanto operacionais quanto estratégicas. Em segundo lugar, o resultado das regressões indicou que não houve associação entre os papéis dos *Controllers* e as variáveis contingenciais usadas nesse estudo. Além disso, os resultados indicam que as variáveis gênero masculino, posição do *Controller* e nível educacional de pós-graduação lato sensu são significativas para explicar o papel de *business partner* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras. Adicionalmente, os resultados também indicam que as variáveis posição do *Controller* e tamanho da empresa são significativas para explicar o papel de *Scorekeeper* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras.

**Palavras-chave:** *Controller* brasileiro. *Business partner*. Teoria da Contingência. Fatores contingenciais.

## Abstract

Evaristo, Marcio Antonio (2021). *The role of Controller in Brazil* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

Organizations have operated in competitive and constantly changing environments. In this context, both the Controllershship, and more specifically the Controller, have also been required to monitor the evolution of organizations and environments in which they operate. Controllers are expected to play more strategic roles and get involved in decision making through acting as *business partners*, which represents an evolution of the traditional role of Controller more focused on operational activities. Data were collected from questionnaires developed by both Fourné et al. (2018) and Rieg (2018) and adapted to the context of Brazilian professionals. This empirical study evaluated the activities performed by Controllers who work in Brazilian companies listed on the São Paulo Stock Exchange B3, through electronic questionnaire applied via social media network LinkedIn, to understand whether the roles played by Controllers and how they are impacted by contingency factors. In addition, this study assessed how Controllers self perceive their roles compared to the frequency of reported day-to-day activities. The sample consists of 72 Controllers who work in Brazilian companies listed on the São Paulo Stock Exchange B3. Data were analyzed through exploratory analysis. Descriptive statistics showed results that indicate that Brazilian Controllers have a hybrid role for having reported a high frequency of both operational and strategic activities. Second, the result of the multiple linear regression indicates that there was no association between the roles played by Brazilian Controllers and the selected contingency factors utilized in this paper. Furthermore, the results indicate that the variables male gender, Controller position and lato sensu postgraduate educational level are significant to explain the role of business partner played by Controllers who work in Brazilian companies. Additionally, the results also indicate that the Controller position and company size variables are significant to explain the role of Scorekeeper played by Controllers who work in Brazilian companies.

**Key-words:** Brazilian Controller. *Business partner*. Role. Contingency Theory. Contingency factors.



## Lista de Tabelas

Tabela 1 - Estatística Descritiva - Distribuição de frequências das variáveis qualitativas .....	32
Tabela 2 - Estatística Descritiva - Distribuição de frequências das variáveis quantitativas .....	34
Tabela 3 - Estatística Descritiva - Distribuição de frequências dos papéis de Controller	35
Tabela 4 - Classificação das médias de frequência das atividades dos <i>Controllers</i> . .....	36
Tabela 5 - Estatística Descritiva - Tabelas cruzadas das variáveis qualitativas e papéis	37
Tabela 6 - Resultado da regressão linear múltipla do papel de <i>business partner</i> .....	41
Tabela 7 - Resultado dos testes de regressão do papel de <i>business partner</i> .....	42
Tabela 8 - Resultado da regressão linear múltipla do papel de <i>Scorekeeper</i> .....	43
Tabela 9 - Resultado dos testes de regressão do papel de <i>Scorekeeper</i> .....	43
Tabela 10 - Resultado da regressão linear múltipla do papel de <i>watchdog</i> .....	44
Tabela 11 - Resultado dos testes de regressão do papel de <i>watchdog</i> .....	45

## Sumário

<b>1 Introdução</b> .....	<b>10</b>
<b>1.1 Contexto</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2 Problema De Pesquisa</b> .....	<b>12</b>
<b>1.3 Objetivos</b> .....	<b>14</b>
<b>1.4 Justificativa</b> .....	<b>14</b>
<b>1.5 Contribuições</b> .....	<b>14</b>
<b>2 Fundamentação Teórica</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Controladoria E <i>Controller</i></b> .....	<b>16</b>
<b>2.2 <i>Business Partner</i></b> .....	<b>19</b>
<b>2.2 Teoria Da Contingência</b> .....	<b>21</b>
<b>2.3 Fatores Contingenciais</b> .....	<b>24</b>
<b>2.4 Hipóteses De Pesquisa</b> .....	<b>25</b>
<b>3 Método De Pesquisa</b> .....	<b>27</b>
<b>3.1 Mensuração Dos Papéis E Fatores Contingenciais</b> .....	<b>27</b>
<b>3.2 População E Amostra</b> .....	<b>28</b>
<b>3.3 Variáveis De Pesquisa</b> .....	<b>28</b>
<b>4 Resultados</b> .....	<b>32</b>
<b>4.1 Perfil Da Amostra E Das Empresas Em Que Trabalham</b> .....	<b>32</b>
<b>4.2 Análise Exploratória Dos Dados Dos Efeitos Dos Fatores Contingenciais Sobre As Atividades Dos <i>Controllers</i></b> .....	<b>35</b>
<b>4.3 Resultado Das Regressões</b> .....	<b>41</b>
<b>5 Conclusão</b> .....	<b>46</b>
<b>5.1 Principais Resultados</b> .....	<b>46</b>
<b>Referências</b> .....	<b>48</b>
<b>Apêndice A – Questionário Usado Como Instrumento De Pesquisa</b> .....	<b>56</b>

## 1 Introdução

### 1.1 Contexto

Vários fatores como o avanço da globalização, que gerou aumento na cadeia de interações de negócios em todo o mundo, as novidades em tecnologia da informação (TI), a crescente influência das organizações profissionais, a academização da profissão e, principalmente, o uso intensivo da contabilidade gerencial na prática de negócios são responsáveis por mudanças contínuas da controladoria e do *Controller* (Wolf, Kuttner, Feldbauer-Durstmüller, & Mitter, 2020).

A controladoria é uma função relativamente nova no Brasil, sendo, portanto, natural a existência de certa indefinição sobre o papel do *Controller* em empresas brasileiras. Mesmo fora do Brasil, as organizações têm atuado em ambientes competitivos e em constante transformação. Nesse contexto, tanto a controladoria, e mais especificamente o *Controller*, também têm sido demandados a acompanhar a evolução das organizações e dos ambientes em que atuam, expandindo seus papéis (Rieg, 2018).

Essa evolução no papel do *Controller* é corroborada por Weber (2011) que identificou uma ampliação das atividades do *bean counter* (contador de feijão) para *business partner* (parceiro de negócios), uma vez que o *Controller* atua nas áreas de gestão de sistemas de informações, planejamento, ao mesmo tempo em que continua atuando em atividades tradicionais da contabilidade.

Os primeiros *Controllers* do Brasil desempenhavam funções nos departamentos de contabilidade ou finanças (Kanitz, 1976 como citado por Valentim et al., 2014). As funções atribuídas ao *Controller* não estão mais relacionadas somente à contabilidade, mas também ao planejamento e controle estratégico das organizações.

Borinelli (2006) ressalta que, dentre as inúmeras atividades desempenhadas pela controladoria, estão as atividades relacionadas ao planejamento estratégico, ao controle estratégico, à contabilidade gerencial (informações gerenciais), à contabilidade fiscal, aos sistemas de informação, dentre outras, sendo comumente denominado como *Controller* ou Diretor de Controladoria aquele que assume as responsabilidades da área de Controladoria.

Um estudo realizado por Palomino e Frezatti (2016) com uma amostra de 114 *Controllers* brasileiros concluiu que, ao desempenhar suas funções, *Controllers* brasileiros percebem a existência de conflitos e ambiguidade que, por sua vez, interferem em sua satisfação no trabalho. Em outra pesquisa realizada com *Controllers* brasileiros, Costa (2016) encontrou indicação da predominância do perfil de *bean counter*. De acordo com o outro trabalho de

Souza, Wanderley e Horton (2021), houve uma prevalência do perfil de *bean counter* entre os *Controllers* brasileiros. Adicionalmente, outro estudo conduzido por Horton, Wanderley, Souza e Araujo (2020), concluiu que embora os *Controllers* continuem desempenhando funções contábeis tradicionais (*bean counter*), o papel de *business partner* e o papel híbrido são relativamente comuns em empresas com atuação global.

O foco nos papéis tradicionais desempenhados por *Controllers* tem diminuído (Zoni & Merchant, 2007), as organizações esperam que os *Controllers* desempenhem o papel de *business partner*, e estejam envolvidos na tomada de decisões gerenciais e atividades estratégicas que possam agregar valor ao negócio (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Maas & Matějka, 2009).

O papel de *business partner* atribuído ao *Controller* é visto como positivo (Pierce & O’Dea, 2003; Windeck, Weber, & Strauss, 2015; Wiwik Sunami, 2013) em oposição ao papel de *bean counter*, entendidos como mero realizadores de tarefas mais repetitivas e operacionais.

De acordo com Peters (2004, p. 2), o *Controller* “é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela – que afetam o status econômico desta sociedade”. Nesse sentido, a relevância do papel do *Controller* nas empresas demanda pesquisas científicas para avaliar seu papel, desempenho e atuação.

A revisão da literatura sobre a mudança de papel dos *Controllers* conduzida por Wolf et. al (2020) identificou que a ideia de que um simples movimento de mudança de uma identidade para outra é incorreta, já que os achados indicam a existência de múltiplas identidades dos *Controllers*.

Segundo Weber (2011), a atuação do *Controller* como *business partner* caracteriza-se por uma participação ativa nas tomadas de decisão juntamente com os outros gestores, e atuação de forma estratégica gerenciando o sistema de informações e elaborando o plano estratégico.

Entretanto, as pesquisas parecem não ter encontrado resultados consistentes que mostrem uma transição efetiva do papel do *Controller* de *bean counter* para *business partner*, pois alguns estudos ainda encontraram os *Controllers* em seu papel tradicional (Malmi, Seppälä, & Rantanen, 2001; Verstegen, Loo, Mol, Slagter, & Geerkens, 2007), outros encontraram uma expansão de papel (Cooper & Dart, 2013; Graham, Davey-Evans, & Toon, 2012; Loo, Verstegen, & Swagerman, 2011; Rieg, 2018). Além disso, diversos estudos encontraram uma transição de papel (Burne & Heavey, 2006; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Järvenpää, 2007; Zoni & Merchant, 2007).

Portanto, esse trabalho tem o objetivo de entender quais os papéis desempenhados pelos *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na bolsa de valores de São Paulo. Mais especificamente, essa pesquisa buscou entender se os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras ainda tem um papel mais tradicional voltado para atividades operacionais e repetitivas, ou se já executam atividades mais estratégicas e voltadas para a tomada de decisão de negócios.

A fim de atingir o objetivo de entender os papéis desempenhados pelos *Controllers* que atuam no Brasil, essa pesquisa utilizou a Teoria da Contingência como referencial teórico.

## 1.2 Problema de Pesquisa

Como discutido na seção anterior de contextualização, na literatura só há indicação sobre o fato de que o papel dos *Controllers* tem sido submetido a uma demanda crescente por mudança, seja pela evolução tecnológica que impacta nas ferramentas de gestão e automatizam atividades repetitivas, ou pela mudança nos modelos de negócio das empresas que buscam cada vez mais a inovação e a atuação em novos segmentos de negócio. Por outro lado, apesar do crescente interesse das pesquisas sobre o papel do *Controller*, fato esse que indica a relevância e atualidade do tema, as pesquisas têm encontrado resultados diferentes que mostram que os *Controllers* encontram-se em escalas distintas de atuação entre os papéis com atividades mais repetitivas e operacionais que têm recebido diferentes nomenclaturas, tais como *bean counter* (contador de feijão), *watchdog* (cão de guarda) e *scorekeeper* (registrador de dados), e entre os associados à tomada de decisões e atividades mais estratégicas identificados com o termo *business partner*.

Por isso, a ideia em estudar e entender quais atividades efetivamente os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras estão desempenhando e, mais especificamente a partir do mapeamento de suas atividades, entender se os papéis desempenhados pelos *Controllers* podem ser classificados com atividades mais repetitivas e operacionais que, por sua vez, estão associadas aos papéis chamados *watchdog* e *Scorekeeper*, ou associadas a atividades mais estratégicas identificadas com o papel de *business partner*, ou ainda um papel híbrido que apresenta atividades tanto operacionais quanto mais estratégicas.

Diferentes atividades são indicadores importantes dos papéis desempenhados por *Controllers* (Rieg, 2018). Um estudo empírico de tais atividades forneceria um entendimento acerca de quais papéis os *Controllers* estão desempenhando em empresas brasileiras, e

forneceria um entendimento melhor sobre quais fatores contingenciais impactariam esses papéis.

A intenção é obter evidências empíricas através da aplicação de questionário para entender quais atividades os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras realizam em suas tarefas diárias. Serão analisados os impactos dos fatores contingenciais nas atividades e papéis desempenhados pelos *Controllers* tanto no âmbito da empresa (tamanho, faturamento etc.), como dos *Controllers* (nível educacional, posição, tempo de experiência etc.). A análise dos fatores contingenciais visa entender melhor seus impactos nas atividades para entender em quais condições as mudanças do papel de *Controller* ocorrem.

Enquanto em países como a Alemanha, por exemplo, os *Controllers* veem a si próprios como *business partners* (Rieg, 2018), ainda há um vácuo na literatura específica no caso brasileiro no que diz respeito a evidências empíricas para determinar se os *Controllers* atuam mais como *business partners*, ou seja, envolvidos na tomada de decisões e em atividades mais estratégicas, ou se continuam com seu foco histórico em atividades transacionais e sem envolvimento ou conhecimento do negócio.

O presente estudo utiliza a teoria da contingência porque esse referencial considera que não existe uma única maneira de se organizar; pelo contrário, é de suma importância que as empresas estejam sistematicamente ajustadas ao contexto em que estão inseridas (Donaldson, 2001). Otley (1980) corrobora esse pensamento, afirmando que o contexto geral das empresas requer sua contínua adaptação.

Conforme Gorla e Lavarda (2012) os fatores contingenciais mais utilizados pela teoria da Contingência em pesquisas contábeis são: estrutura, tamanho, ambiente, estratégia, tecnologia, cultura e dinamismo.

Esta pesquisa se propõe a responder, através do conhecimento de evidências empíricas, a seguinte questão: Quais são os principais papéis desempenhados por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo?

Esse estudo usou como referência os trabalhos de Rieg (2018) aplicado na Alemanha através de um questionário e uma pesquisa de campo, e de Fourné et al. (2018) que desenvolveu e validou um instrumento de pesquisa para os papéis de *business partner*, *watchdog* e *Scorekeeper* desempenhados por *Controllers*.

### 1.3 Objetivos

O objetivo principal desse estudo é conhecer o papel desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. Dessa maneira, espera-se entender melhor em que estágio os *Controllers* brasileiros se encontram na transição entre atividades mais operacionais e repetitivas para as atividades mais estratégicas identificadas com o *business partner*.

### 1.4 Justificativa

O presente estudo é justificado por várias razões: a atribuição existente de funções aos *Controllers* pode ser muito simplista. As tarefas e interações dos *Controllers* parecem ser mais diferenciadas, complexas e passíveis de sofrer mudança ao longo do tempo do que o assumido pela visão do "um" único papel dominante (Rieg, 2018). Entender se a extensão da função é realidade para a maioria dos *Controllers* brasileiros, possíveis riscos e desafios também são áreas que precisam de maiores investigações.

### 1.5 Contribuições

O resultado desse trabalho é importante por sua contribuição com a evolução do entendimento do atual status do papel dos *Controllers* que atuam em empresas brasileiras, mais especificamente por possibilitar, a partir dos resultados aqui encontrados, que os educadores possam verificar se há um alinhamento entre os currículos existentes nas escolas de formação de *Controllers* versus as atividades realizadas por esses profissionais em sua prática diária. Adicionalmente, esse trabalho será importante para os estudantes poderem avaliar que tipo de papel e atividades poderão desempenhar ao escolher a carreira de *Controller* no Brasil. Além disso, outra contribuição desse trabalho será a possibilidade dos *Controllers* brasileiros avaliarem se suas atividades estão alinhadas ao que se espera do profissional que desempenha a função de *business partner*, ou seja, se está ou não desempenhando atividades mais estratégicas e participando ativamente das tomadas de decisões nas organizações.

O presente estudo também apresenta uma contribuição teórica ao utilizar um modelo de pesquisa que surgiu a partir da síntese dos instrumentos de pesquisa utilizados por Fourné et al. (2018) e Rieg (2018). Mais especificamente, o modelo de pesquisa utilizado nesse estudo advém da metodologia de Rieg (2018) para mensurar a frequência das atividades dos *Controllers* como proxies para entender se os papéis desempenhados são mais tradicionais e

operacionais ou se são mais estratégicos e voltados para apoiar a tomada de decisão das áreas de negócio. Adicionalmente, o modelo de pesquisa utilizado nesse estudo também utilizou a escala de mensuração desenvolvida por Fourné et al. (2018) em que as atividades executadas pelos *Controllers* são traduzidas nos papéis de *Business Partner*, *Scorekeeper* and *Watchdog*.

Em suma, as contribuições deste estudo são: (1) entender melhor os papéis desempenhados por *Controllers* em empresas brasileiras; (2) contrastar as pesquisas existentes de que os *Controllers* estão em fase de expansão de papéis; (3) entender melhor as influências dos principais fatores contingenciais sobre as atividades, especialmente o impacto do contexto organizacional.



## 2 Fundamentação Teórica

### 2.1 Controladoria e *Controller*

Etmologicamente a palavra controladoria (*controlling*) vem do verbo inglês *to control*, o qual possui diferentes significados, tais como: (1) direcionar, comandar, conduzir, guiar, (2) regular, ajustar, servir, (3) verificar (4) comandar, supervisionar, manter dentro dos limites, (5) planejar (Roman, Roman, & Meier, 2014).

As pesquisas mostram que não há consenso na literatura sobre o real momento do surgimento da controladoria. Entretanto, alguns autores trazem entendimentos, como Horváth (2006), relatando que a controladoria foi estimulada pela industrialização ocorrida nos Estados Unidos durante o século XIX, sendo que a *General Electric Company* foi a primeira empresa a registrar a função de *Controller* em 1892.

Neste sentido, Beuren (2002) enumera três fatores chaves que nasceram durante a industrialização norte-americana como força motriz para a controladoria, sendo a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das firmas que, por consequência, impulsionaram as práticas de controladoria e as atribuições do cargo de *Controller*.

Em relação ao contexto brasileiro, o estudo de Siqueira e Soltelinho (2001) revela que a controladoria passou a ser discutida com maior intensidade após a metade da década de 1960, devido a intensificação de investimento estrangeiro líquido no Brasil iniciado em anos anteriores que culminou na instalação de inúmeras multinacionais de grande porte em território brasileiro que, por consequência, promoveu a busca pelo *Controller*.

A controladoria é definida por Brink (1950) como a atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para gerenciamento. Corroborando com a assertiva de Padoveze (2004), que destaca a controladoria como a unidade administrativa dentro da empresa que através da ciência contábil e do sistema de informação de controladoria é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema da empresa.

De forma mais analítica, Borinelli (2006, p. 116) conceitua controladoria como sendo o “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”. Complementarmente, Anthony e Govindarajan (2008) destacam acerca do controle gerencial, que é o processo através do qual os executivos influenciam os demais membros da organização a seguir as estratégias adotadas pela empresa.

Hopper (1980) em seu seminal estudo *Role Conflicts of Management Accountants and their position within organization structures* foi o primeiro a usar os papéis de *bookkeeper* (guarda livros) e *bean counter* (contador de feijão), e indicou em seu trabalho que havia críticas à passividade dos contadores como gestores.

O artigo de Hopper foi baseado no importante estudo anterior de Simon, Kozmetsky, Guetzkow e Tyndall (1954) sobre os três papéis da controladoria identificados pelos autores: *scorekeeping* (registro de dados), *attention directing* (direcionador de atenção) e *problem solving* (resolvedor de problema). Essas distinções de papéis foram baseadas na forma como as informações de contabilidade gerencial eram usadas por gerentes em diferentes níveis da organização. Simon et al. (1954) argumentou que, ao compreender as necessidades de informação de seus pares de negócio, os *Controllers* poderiam influenciar seu papel no organização (Voipio, 2014). Desde então, muitos pesquisadores como Mouritsen (1996), Järvenpää (2001) e Lambert e Sponem (2012) referiram-se às descrições de funções de Simon et al. (1954) e Hopper (1980) em seus estudos com foco no papel dos *Controllers*.

Além disso, as funções de controle e monitoramento exercidas pela controladoria levaram alguns pesquisadores a expandirem a lista de termos utilizados para classificar os papéis desempenhados por *Controllers*, com a inclusão e utilização de termos com conotação negativa atribuídos aos *Controllers* pelas outras áreas de negócio e pelos outros gestores, tais como: *watchdog* (cão de guarda) (Granlund & Lukka, 1998), *bumber crunching* (tritador de números) (Vaivio & Kokko, 2006), e *corporate police* (polícia corporativa) (Yazdifar & Tsamenyi, 2005).

*Controllers* desempenhando esse papel tradicional associado ao *bean counter* e outros termos com conotação negativas eram caracterizados principalmente como sendo provedores de informação com foco na elaboração periódica de demonstrações contábeis, sem envolvimento ou conhecimento sobre o uso dos relatórios fornecidos para os outros gestores da empresa (Granlund & Lukka, 1998). Anastas (1997) previa que no futuro o papel de *Controllers* poderia tornar-se um consultor interno para outros gestores, fazendo com que o papel fosse mais analítico com menor foco em detalhes no registros dos relatórios financeiros.

Os *Controllers* que desempenham os papéis mais tradicionais são identificados como sendo meros fornecedores de informações, com grande foco na elaboração e preparação das demonstrações contábeis, sem entender muito bem como tais informações serão utilizadas, muito menos entender os fatores operacionais por trás dos números. O papel tradicional está

muito associado a um olhar voltado para a perspectiva de prover informações e dados sobre o passado.

O estereótipo de *Scorekeeper* aponta que normalmente a informação é produzida sem nenhum entendimento do seu contexto operacional, e tão pouco é utilizada para apoiar a tomada de decisão ou resolução de problemas por parte dos *Controllers* (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Como resultado, outros gestores são levados a considerar as informações produzidas por *Controllers* como sendo de pouca relevância (Pierce & O’Dea, 2003).

O rótulo de *watchdog* está associado ao fato dos outros gestores identificarem o *Controller* como sendo aquele que gasta tempo excessivo em atividades administrativas de monitoramento e análise de dados históricos, sem envolvimento direto com as atividades das funções de negócio e operacionais da empresa (Granlund & Lukka, 1997).

Conforme Burns e Baldvinsdottir (2005), o tempo gasto em atividades consideradas típicas de controladoria, como *bookkeeper* e *corporate policing*, estava sendo substituído por atividades com maior foco no negócio que incluíam formulação de estratégia, desenvolvimento de sistemas, e redesenho organizacional. Essas mudanças no papel desempenhado pelos *Controllers* ocorreram por alterações na conjuntura organizacional e econômica que incluíam o aumento da concorrência nas economias de mercado, as alterações nas estratégias organizacionais e operações com maior nível de complexidade. Outro ponto importante para entender essa mudança de papel dos *Controllers* foi a descentralização da área de controladoria que se aproximou mais das áreas de negócio, gerando uma atuação com maior nível interação do *Controller* com os outros gestores.

Conforme Weber (2011), não há um consenso na literatura contábil acerca das tarefas do *Controller*. Nessa direção, ele mencionou quatro estágios de desenvolvimento do *Controller*: 1) a tarefa básica é informar aos gestores sobre assuntos econômicos e atividades realizadas dentro da empresa; 2) o *Controller* precisa entregar a informação e assegurar que ela seja utilizada corretamente; 3) o *Controller* deve influenciar o gestor a partir de uma opinião independente e 4) as tarefas são realizadas de forma proativa, onde o *Controller* deve assumir o papel de cogestor. Além disso, o referido autor classificou as funções do *Controller* em dois grandes grupos: o *bean counter* (contador de feijão) que abrange as funções tradicionais e reativas, e em *business partner* (parceiro de negócios) que foca em atitudes proativas.

O *bean counter* tem as funções de elaboração de relatórios contábeis, controle da demonstração do resultado do exercício, fluxo de caixa, balanços, controle de custos, fechamento de planilhas, contratos, validação e inclusão de dados no sistema, interpretação da

legislação, organização de documentos, atuação no estudo de viabilidade financeira, controle orçamentário, entre outras. Por outro lado, no caso do perfil *business partner*, ao *Controller* cabe exercer as funções de tomador de decisões dentro da organização, atuando mais proativamente e estrategicamente, apoiando a tomada de decisões (Weber, 2011).

Dada a ênfase dos papéis tradicionais desempenhados por *Controllers* em atividades de produção de demonstrações contábeis, controle e monitoramento, há uma crescente demanda por *Controllers* que tenham um papel mais moderno e voltado para o apoio às necessidades do negócio.

## **2.2 Business partner**

A coleta e reporte de dados financeiros eram vistos como vantagens comparativas de *Controllers* nas empresas. Entretanto, com o advento dos sistemas contábeis automatizados, a relevância das informações fornecidas pelos *Controllers* foi colocada em questão e o interesse de pesquisadores e profissionais voltou-se na direção de inovação no domínio das ferramentas e práticas contábeis. (Johnson & Kaplan, 1987). Além disso, a automação das atividades contábeis possibilitou a liberação de tempo e disponibilidade por parte dos *Controllers* para atividades com maior nível analítico (Byrne & Pierce, 2007).

A inovação tecnológica e a descentralização da contabilidade resultaram na também descentralização da responsabilidade por realizar as atividades contábeis. Sendo assim, os outros gestores de diversas áreas de negócio alavancaram os recursos dos sistemas automatizados para também realizarem atividades contábeis, como por exemplo o processo de orçamento. Além disso, com a assistência dos centros de serviços compartilhados, os outros gestores puderam realizar boa parte das atividades contábeis sem necessariamente obter ajuda da área contábil, resultando na dispersão do conhecimento contábil por várias áreas das empresas (Burns & Vaivio, 2001).

Como evolução do cenário acima descrito, pesquisadores e profissionais foram envolvidos na demanda por um movimento voltado para a direção das necessidades do negócio, o que, por sua vez, impactou a base do conhecimento para os futuros *Controllers* (Burns & Vaivio, 2001). O papel moderno dos *Controllers* está orientado para o negócio com foco no uso da informação de negócio, ao contrário do fornecimento de informação financeira associada com o *Controller* tradicional.

Essa evolução do papel do *Controller* compreende sua participação ativa nas tomadas de decisões estratégicas, com foco voltado para temas operacionais do negócio, em contraste

com aqueles de natureza puramente financeira ou contábil. Além disso, a orientação do *Controller* que exerce o papel mais moderno deve ser voltada para o presente e o futuro, não mais enfatizando o passado e informações e dados históricos (Granlund & Lukka, 1998).

Para desempenhar o papel de *business partner*, os *Controllers* precisam entender as realidades comerciais e operacionais que envolvem as informações contábeis; assim como devem ter interações mais frequentes com as outras áreas de negócio a fim de obter conhecimento para associar práticas operacionais às informações contábeis (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013). Os *Controllers* orientados ao negócio devem ter colaboração com outras áreas, fato que ressalta a importância das habilidades interpessoais e sociais para promover a interação dos *Controllers* com seus clientes internos (Byrne & Pierce, 2007).

O *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW, 2014) afirma que o termo de *business partner* pode ser usado para enfatizar que o papel de finanças é contribuir para o negócio, e pode ajudar a quebrar estereótipos sobre o que os contadores e o departamento financeiro fazem. Mais especificamente, o ICAEW (2014) inclui as seguintes características na definição de *business partner*: envolvimento na formulação, implementação e comunicação da estratégia; envolvimento na tomada de decisões comerciais e negociações; liderança na análise de negócios; e ser uma caixa de ressonância, conselheiro de confiança, amigo crítico e facilitador de discussões produtivas de negócios.

Costa (2016) mostra que 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 dos *Controllers*. Além disso, o CGMA (2016, p. 14) afirma que o papel dos *Controllers* está mudando, “O papel dos contadores gerenciais é ampliado na medida em que contribuam para a geração de ideias e exerçam mais influência. Ao fazer isso, sua contribuição para a organização muda de habilidades técnicas para habilidades de negócio”.

Siegel, Sorensen e Richtermeyer (2003) identificou que os obstáculos comuns para fazer a transição para *business partner* incluem a falta de: tempo, conhecimento, suporte da liderança sênior e operacional, assim como a dificuldade em mudar a cultura corporativa para obter confiança e ganhar acesso às informações.

Por outro lado, outros pesquisadores como Burns, Warren e Oliveira (2014) questionam se o papel de *business partner* é realmente bom para as organizações. Os questionamentos envolvem o fato de que os papéis tradicionais de *Scorekeeper* dos *Controllers* nunca

desapareceram, e tão pouco são menos importantes. Pelo contrário, com os escândalos corporativos das últimas décadas e a instabilidade financeira global, tais papéis tradicionais nunca foram tão críticos. Adicionalmente, o alto grau de envolvimento do *Controller* como *business partner* pode comprometer sua independência, podendo potencialmente deixar a empresa sem nenhuma fonte confiável de informação.

## 2.2 Teoria da Contingência

A abordagem da teoria da contingência surge sob influência da necessidade das empresas em estar em constante processo de mudança em sua forma de atuar, em seu modelo de gestão de negócios e, principalmente, em seus instrumentos gerenciais, os quais também compreendem a contabilidade gerencial. Além disso, os acadêmicos têm questionado pesquisas em Contabilidade que utilizam o embasamento apenas na teoria econômica sem a inclusão de aspectos sociais e psicológicos que possam dar ao estudo da contabilidade gerencial um caráter interdisciplinar (Ittner & Larcker, 2001; Lukka & Mouritsem, 2002; Luft & Shields, 2002).

Segundo Otley (1980) a abordagem da teoria da contingência parte da premissa básica de que não há um sistema de contabilidade universal que se aplica igualmente à todas as organizações e em todas as circunstâncias, sugerindo que as características particulares do sistema de contabilidade dependerão de situações específicas nas quais as organizações se encontram. Dessa forma, uma teoria da contingência deve identificar aspectos específicos do sistema contábil que estão associados com certas circunstâncias definidas a demonstrar uma combinação adequada. Ainda conforme citação de Otley (1980, p.414), em 1972 Horngren já afirmava que “. . . o design de um sistema de contabilidade gerencial e o design de uma estrutura organizacional realmente são inseparáveis e independentes.”

Essa evolução mostra que enquanto as primeiras pesquisas em Contabilidade sob a abordagem contingencial buscavam entender como a estrutura organizacional deveria ser estruturada diante dos diferentes fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia etc.), as pesquisas contábeis posteriores começaram a estudar como o sistema de informações gerenciais deveria ser moldado diante desses diferentes fatores contingenciais

De forma intuitiva, a palavra ‘contingência’ é associada a algo que está fora do controle de uma determinada pessoa ou entidade, ou seja, é um fator que envolve um certo grau de incerteza.

No âmbito empresarial, a palavra ‘contingência’ pode ser entendida como uma variável que não pode ser influenciada pela organização. Entretanto, uma contingência influencia a

organização. Fernandes, Soler, Feliu e Lavarda (2008) definem que a teoria da contingência se iniciou com o trabalho de Woodward (1958), ao estudar as relações entre estrutura e tecnologia. Khandwalla, nos anos 70, apontou que o êxito de uma empresa não dependia do uso de um determinado parâmetro (a formalização, a centralização e outros), e sim da combinação dos parâmetros mais adequados.

Ainda de acordo com Fernandes et al. (2008), vários outros pesquisadores contribuíram para a construção da teoria da contingência, entre eles pode-se citar: Woodward (1958, 1965) que tratou da tecnologia como fator de contingência; Burns e Stalker (1960) estudaram o ambiente externo – mecânico e orgânico; Chandler (1962) relacionou a estratégia e a estrutura; Lawrence e Lorsch (1967) pesquisaram sobre ambiente e estrutura; Perrow (1976) tratou da tecnologia e a estrutura, e, mais recentemente, Chenhall (2003) que fez uma revisão sobre estudos utilizando esta teoria desde 1980, ressaltando para a urgência de futuros trabalhos com abordagem qualitativa a serem desenvolvidos; Tillema (2005), Aguiar e Frezatti (2007) e Cadez (2007) estudaram fatores de contingência relacionando sistemas contábeis, e Chen (2008) tratou efeitos dos fatores de contingência nas questões orçamentárias.

Tarter e Hoy (1998) descrevem e comparam seis modelos de tomada de decisão contemporâneos. Os autores concluem que não existe um modelo mais apropriado para a tomada de decisão, pois a eficácia de tais modelos depende das circunstâncias. Portanto, a teoria da contingência pode ser utilizada para identificar o modelo de decisão apropriado para cada situação.

Segundo Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) a teoria da contingência tem sua aplicação na área contábil e sua importância se dá por três tipos de contingência que são particularmente importantes no processo de influenciar a estrutura de organizações empresariais: 1. seu tamanho; 2. sua tecnologia utilizada; 3. seu meio ambiente, e que segundo ainda seu conceito existem duas principais implicações a partir desta teoria: 1. não existe uma melhor forma de uma empresa se organizar; e 2. se diferentes partes da organização são influenciadas de diferentes formas pelas contingências, então pode ser apropriado para elas serem de estruturadas de formas diferentes.

De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) a teoria da contingência baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) comentam que sob a influência da abordagem contingencial, mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes.

Práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas. Kasurinen (2002) apresenta uma interessante experiência de implementação de Balanced Scorecard que reforça esse argumento. Baines e Langfiels-Smith (2003) afirmam que é um tema comum na pesquisa normativa em contabilidade gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devam conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas.

Ao lado do ambiente, a tecnologia constitui outra variável importante que influencia as características organizacionais. Além do impacto ambiental, existe o impacto tecnológico sobre as organizações. As organizações dependem da tecnologia para funcionar e alcançar seus objetivos. A tecnologia pode ser vista por dois ângulos diferentes como: tecnologia como variável ambiental e tecnologia como variável organizacional.

Molinari e Guerreiro (2004) citam em seu trabalho que, de acordo com Yassay-Ardekani e Nystrom (1996 apud Molinari e Guerreiro, 2004), o ambiente muda e a organização se adapta a fim de sobreviver e prosperar. Os autores verificam que estudos anteriores da teoria organizacional são focados na incerteza, instabilidade e complexidade do ambiente. Conclui-se que além das mudanças ambientais, o tamanho da empresa e a inflexibilidade da tecnologia tornam o *environmental scanning* necessário para a adaptação da empresa ao ambiente.

Da mesma maneira que Byrne e Pierce (2007) e Rieg (2018), este estudo utiliza a teoria da contingência existente na estrutura de sistemas de controles gerenciais. O sistema de controle gerencial é visto como uma estrutura geral para entender como os gestores influenciam outros membros de uma organização para implementar metas estratégicas e operacionais (Anthony & Govindarajan, 2007; Straub & Zecher, 2013). A contabilidade gerencial é vista como um instrumento importante na promoção do controle gerencial. Ao realizar atividades de gestão contábil, *Controllers* apoiam os gestores na atividade de controle.

Assim como ocorre em outras áreas de atividade, os *Controllers* também buscam alinhamento entre identidade e papel (Warren & Parker, 2009). Em caso de dissonância entre suas autopercepções de papel e seus papéis reais, os indivíduos resolverão a dissonância de uma



maneira que melhore sua autoestima (Mezulis, Abramson, Hyde, & Hankin, 2004; Nickerson 1998).

A teoria da contingência em contabilidade gerencial propõe a necessidade de adequação entre características específicas do sistema de controle gerencial e certas circunstâncias (Chenhall, 2003; Otley, 2016). A literatura (Byrne & Pierce, 2007; Hartman & Maas, 2011) identifica diversos fatores contingenciais para os papéis de *Controller*: posição de *Controller*; nível hierárquico da função de *Controller*; o tamanho da empresa; grupo de afiliação; estrutura de capital da empresa; qualificação do *Controller*; número de proprietários da empresa e empresas administradas pelo proprietário.

### 2.3 Fatores Contingenciais

A revisão da literatura mostra que os fatores contingências como ambiente, tecnologia, estratégia, tamanho e estrutura organizacional têm sido utilizados nos estudos sobre os sistemas de informação gerencial, contribuindo, dessa maneira, para o desenvolvimento da teoria da contingência.

De acordo com Bueren e Fiorentin (2014), a teoria da contingência tem a proposta de entender como os fatores contingenciais influenciam o funcionamento das organizações. Os fatores contingenciais representam variáveis que qualificam os ambientes interno e externo da organização e que podem afetar sua estrutura e desempenho (Marques, 2012).

O ambiente externo é uma variável contextual poderosa que está na base da pesquisa sobre contingência, sendo composto pelo aumento da pressão social sobre questões como a ecologia ambiental, economia e bem-estar social dos empregados e da sociedade (Chenhall, 2003).

A estrutura organizacional, de acordo com Chenhall (2003) refere-se à especificação de diferentes papéis para membros organizacionais ou tarefas para grupos, de modo a garantir que as atividades da organização sejam realizadas. O autor ainda ressalta que a estrutura organizacional pode ser executada com base em termos de descentralização de autoridade, estruturação de atividades, interdependência e orientação orgânica-mecanicista.

De acordo com Chenhall (2003), a estratégia é um pouco diferente das outras variáveis contingenciais porque em certo sentido, não é um elemento do contexto, e sim um meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais e da cultura de controle e o Sistema de Controle de Gestão. Segundo o autor, o papel da estratégia é importante por abordar a crítica de que a pesquisa

baseada em contingência assume que o Sistema de Controle de Gestão de uma organização é determinado pelo contexto, e que os gerentes são capturados pela sua situação operacional.

Conforme Chenhall (2003), a tecnologia tem muitos significados no comportamento da organização e de uma maneira geral, refere-se ao modo como os processos de trabalho da organização operam, que inclui hardware (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento. O autor afirma ainda que existem três tipos genéricos de tecnologia, que são a complexidade, a incerteza de tarefas e a interdependência.

A tecnologia da informação é definida por Rezende e Abreu (2000) como um conjunto de recursos computacionais para manipulação e geração de informações/conhecimentos, sendo seus componentes o hardware, o software, os sistemas de telecomunicação e a gestão de dados e informações.

O porte representa o tamanho da entidade. Para medir o tamanho, Chenhall (2003) enfatiza que há várias maneiras de estimá-lo, que incluem lucros, volume de vendas, ativos, valorização social e dos empregados. Ademais, o autor destaca que o uso de medidas financeiras pode fazer comparações entre organizações com tratamentos diferentes que podem ser encontrados entre as empresas. Como resultado da análise de estudos, o autor estimou que a maioria dos estudos com base na contingência definiram o tamanho medindo o número de empregados.

## 2.4 Hipóteses de Pesquisa

Os seguintes fatores contingenciais: nível hierárquico da função de *Controller*; o tamanho da empresa; grupo de afiliação; estrutura de capital da empresa; qualificação do *Controller*; número de proprietários da empresa e empresas administradas pelo proprietário; são todos candidatos a impactar papéis dos *Controllers*. Dada a noção de mudança de papel em direção a um papel mais estratégico e a tensão na pesquisa empírica, a primeira hipótese afirma que os *Controllers* desempenham um papel estratégico mais amplo na presença dos fatores contingenciais discutidos. Os fatores contingenciais acima afetam inversamente as funções operacionais. Portanto, a hipótese 1 é formulada como três sub-hipóteses:

**Hipótese H1a:** O papel estratégico de *business partner* desempenhado pelo *Controller* é impactado pelo gênero (positivamente), tempo de trabalho (positivamente), tempo no cargo (positivamente), posição (positivamente), nível educacional (positivamente), número de pessoas que supervisiona (positivamente), faturamento da empresa (positivamente).

**Hipótese H1b:** O papel operacional de *Scorekeeper* desempenhado pelo *Controller* é impactado pelo gênero (negativamente), tempo de trabalho (negativamente), tempo no cargo (negativamente), posição (negativamente), nível educacional (negativamente), número de pessoas que supervisiona (negativamente), faturamento da empresa (negativamente).

**Hipótese H1c:** O papel operacional de *watchdog* desempenhado pelo *Controller* é impactado pelo gênero (negativamente), tempo de trabalho (negativamente), tempo no cargo (negativamente), posição (negativamente), nível educacional (negativamente), número de pessoas que supervisiona (negativamente), faturamento da empresa (negativamente).

### 3 Método de Pesquisa

#### 3.1 Mensuração dos Papéis e Fatores Contingenciais

Esse capítulo descreve o método de aplicação que a pesquisa foi desenvolvida. A presente pesquisa é de natureza descritiva com considerações de natureza exploratória, já que os dados foram coletados da própria realidade dos *Controllers* brasileiros, e possui abordagem quantitativa, com os dados coletados por meio de pesquisa de campo.

O método de estimação de pesquisa principal utilizado foi a análise exploratória de dados e regressão linear múltipla, sendo realizada pesquisa *survey* através de questionário. Esse método foi escolhido porque possibilita assertividade aos dados e é capaz de alferir as atividades e interações esperadas dos *Controllers* brasileiros, cujas atividades são objeto do presente estudo, com o objetivo de avaliar às hipóteses de pesquisa.

O questionário usado nessa pesquisa foi obtido das pesquisas originais de Fourné et al. (2018) e Rieg (2018) adaptados ao contexto dos *Controllers* que atuam no Brasil.

Os papéis desempenhados por *Controllers* se manifestam em atividades e interações com a administração, o que explica o uso comum de ambos os aspectos para mensuração empírica de papéis (por exemplo, Yazdifar et al., 2008; Windeck et al., 2015). As atividades e interações adaptam-se à maneira com que a literatura contábil classifica os papéis de *Controllers*, a qual ocorre através de vários descritores (Byrne & Pierce, 2007). Esses descritores incluem atividades, envolvimento em tomada de decisão e a maneira com que o *Controller* interage com a administração (também Wrzesniewski & Dutton, 2001). Uma vantagem adicional desses descritores são suas formas de mensuração em estudos empíricos e seu parentesco com a experiência prática dos *Controllers*.

Os papéis operacionais e estratégicos desempenhados por *Controllers* são baseados em diferentes atividades. O papel operacional compreende principalmente contabilização, preparação de relatórios e atividades de coleta e processamento de outras informações focadas essencialmente em processos e decisões operacionais (Friedman & Lyne, 1997; Vaivio & Kokko 2006). O papel estratégico cobre o planejamento e controle estratégico, e o suporte à gestão de riscos e à fusões e aquisições. A análise do *Controller* para apoiar a tomada de decisão requer conhecimentos relevantes de negócio e características pessoais ao comunicar sua opinião e ao discutir decisões de negócio (Byrne & Pierce, 2007). Os descritores para interação com a administração incluem a frequência de interação e o grau de envolvimento em decisões. O que está em linha com o presente estudo ao focar em atividades operacionais e estratégicas como

mencionado anteriormente e para testar o grau em que as diferentes atividades são realizadas pelos respondentes desta pesquisa.

Ambos os papéis, operacional e estratégico, são medidos através do tipo e frequência das atividades com o objetivo de capturar o espectro mais abrangente de papéis de uma forma mais detalhada. Tipicamente, as atividades operacionais compreendem o seguinte (Cooper & Dart, 2013; Malmi et al., 2001; Mouritsen, 1996; Yazdifar & Tsamenyi, 2005): orçamento, planejamento operacional, controle operacional e análises de variações, avaliação de orçamento de capital, suporte dos demonstrativos financeiros e contábeis, e relatórios gerenciais. As atividades estratégicas abrangem o seguinte (Cooper & Dart, 2013; Graham et al., 2012; Verstegen et al., 2007): planejamento estratégico, gestão de risco, e fusões e aquisições.

### **3.2 População e amostra**

Para responder as perguntas deste estudo, foi realizada uma pesquisa com *Controllers* de empresas brasileiras de capital aberto somente. Um questionário foi enviado para a realização da coleta de dados através da plataforma de mídia social LinkedIn.

A coleta de dados ocorreu através de questionário que teve o referencial teórico baseado nos questionários originais de Fourné et al. (2018) e de Rieg (2018).

Os dados foram, portanto, coletados dos *Controllers* que trabalham em empresas brasileiras, uma vez que se definiu como população alvo da pesquisa todas as empresas de capital aberto listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3. Foram encontradas 422 empresas listadas em setembro de 2020 ([http://www.b3.com.br/pt\\_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm](http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm), recuperado em 8 de setembro de 2020).

Dentro das 422 empresas listadas, foram buscados os perfis de profissionais que se enquadram como *Controller* em nível de gestor, para os quais foram enviadas solicitações de conexão à rede LinkedIn. A partir das solicitações de conexão enviadas e aceitas, foram enviados, mais uma vez via LinkedIn, questionários para que os profissionais respondessem à pesquisa.

### **3.3 Variáveis de pesquisa**

No primeiro bloco do questionário, foram apresentadas perguntas gerais sobre o perfil do *Controller*, assim como sobre o perfil da empresa em que ele atua.

A literatura identifica vários fatores de contingência principais para o papéis desempenhados por *Controller* (para uma visão geral, Byrne & Pierce, 2007; Hartmann & Maas, 2011), a saber:

#### *Gênero do Controller*

Pesquisas têm apontado diferenças e semelhanças entre homens e mulheres que realizam tarefas de *Controller*, sendo que a maior diferença entre os homens e *Controllers* femininos relaciona-se com a aprovação do plano de carreira de longo prazo. As diferenças entre *Controllers* masculinos e femininos, identificadas nas pesquisas, podem ser, pelo menos em parte, atribuídas a diferentes percepções do papel dos homens e as mulheres na sociedade e ao fato de que certos papéis são socialmente atribuídos a cada um desses gêneros (Nowak, 2014).

#### *Tempo de experiência do Controller*

O tempo de experiência de atuação como *Controller* impacta o papel desempenhado na medida em que profissionais mais experientes possuem expectativas de ocupar posições mais altas nas empresas e, por conseguinte, estarem habilitados a desempenhar atividades mais complexas e estratégicas (Fourné et al., 2018). No presente estudo, utilizam-se as variáveis de tempo de atuação como *Controller* e tempo no cargo atual como meios de se medir a associação entre tempo de experiência e o papel desempenhado .

#### *Posição do Controller*

Parece plausível supor que o chefe de uma equipe ou departamento de *Controllers* está mais frequentemente envolvido em atividades de *business partner* do que um iniciante em contabilidade gerencial (Cooper & Dart, 2013). Isso é apoiado por pesquisas mostrando a importância de envolver gerentes de nível médio, como chefes de equipe ou departamento no processo de orçamento (Jermias & Setiawan, 2008), bem como na formulação da estratégia e implementação (Ouakouak et al., 2014).

#### *Nível educacional do Controller*

A qualificação formal superior (ou educação) permite que os indivíduos realizem tarefas mais complexas, como analisar problemas de negócios complexos. Conseqüentemente, *Controllers* com nível educacional formal mais alto e, portanto, com uma gama mais ampla de habilidades e conhecimento do ambiente de negócios serão capazes de desempenhar mais frequentemente um papel de *business partner* (Byrne & Pierce, 2007; Cooper & Dart, 2013).

#### *O tamanho da empresa*

O tamanho de uma empresa afeta a quantidade e a complexidade do trabalho de contabilidade (Byrne & Pierce, 2007; para a contabilidade financeira Eierle & Haller, 2009).

Vários estudos descobriram que o tamanho impacta não apenas a contabilidade em geral, mas também as funções dos contadores, especialmente *Controllers* (Abdel-Kader & Luther, 2008; Zoni & Merchant, 2007).

A complexidade das empresas maiores aumenta as necessidades dos gerentes na obtenção de suporte de *Controllers*, não apenas no fornecimento de informações financeiras, mas também no suporte em suas decisões mais complexas.

No presente estudo, utilizam-se as variáveis de faturamento da empresa e número de pessoas supervisionadas pelo *Controller* como meios de se medir a complexidade da empresa.

Depois, num segundo bloco do questionário, foram apresentadas perguntas sobre o papel do *Controller* usando as seguintes definições para o desenvolvimento da escala de pesquisa:

*Papel de business partner*

O *business partner* traz a "perspectiva financeira para os processos de tomada de decisão gerencial" (Granlund & Lukka, 1998, p. 198). Especificamente para facilitar o estratégico ou operacional para fins de tomada de decisão (Maas & Matějka, 2009), o *business partner* cria proativamente informações financeiras específicas do contexto de decisão e informações não financeiras relacionadas para gerentes externos à função de controle e de finanças (Hopper, 1980; Lambert & Sponem, 2012; Pierce & O'Dea, 2003; Rickwood, Coates, & Stacey, 1990). Ao fazer isso, o *business partner* trabalha ao lado da gestão e participa como um membro igual nas equipes de tomada de decisão (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Granlund & Lukka, 1998; Rickwood et al., 1990).

*Papel de watchdog*

O *watchdog* (cão de guarda) controla se os gerentes atingem as metas financeiras e aderem aos controles relacionados políticas internas (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Fauré & Rouleau, 2011; Hartmann & Maas, 2011; Lambert & Sponem, 2012; Sathe, 1983; Seal & Mattimoe, 2014). Especificamente para facilitar os objetivos gerais de controle corporativo, o cão de guarda projeta mecanismos de controle interno e analisa variações de orçamento, bem como desvios de políticas relacionadas ao controle interno (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Chapman, 1998; Hopper, 1980; Maas & Matějka, 2009). Ao desempenhar tal papel, o cão de guarda direciona a atenção dos gerentes responsáveis e seus superiores para essas variações de padrões definidos (Hopper, 1980; Maas & Matějka, 2009).

### *Papel de Scorekeeper*

O *Scorekeeper* (registrador de dados) cuida dos relatórios financeiros internos e das funções tradicionais de contabilidade de custos. Para facilitar essas tarefas de rotina, o *Scorekeeper* reúne e registra informações financeiras, prepara relatórios padronizados e os envia periodicamente para destinatários internos (Friedman & Lyne, 1997; Goretzki et al., 2013; Granlund & Lukka, 1998; Järvenpää, 2007). Ao desempenhar tal papel, o *Scorekeeper* apoia a administração dos sistemas financeiros internos e permanece distante das tomadas de decisões (Granlund & Lukka, 1998; Hopper, 1980).

A frequência de atividades significa perguntar com que frequência *Controllers* as realizam (Loo et al., 2011) em uma escala de 1 = nunca, para 7 = muito frequentemente.

Os *Controllers* realizam tarefas em diferentes níveis de envolvimento na tomada de decisão (Windeck et al., 2015) em ordem crescente: preparando informação, analisando informação, reportando para a administração, debatendo com a administração, tomando parte em decisões.

As hipóteses serão testadas com a seguinte equação de regressão (Rieg, 2018):

$$Y_{ij} = \gamma_{i0} + \gamma_{i1}x_1 + \gamma_{i2}x_2 + \gamma_{i3}x_3 + \gamma_{i4}x_4 + \gamma_{i5}x_5 + \gamma_{i6}x_6 + \gamma_{i7}x_7 + \gamma_{i8}x_8 + \gamma_{i9}x_9 + \epsilon_{ij}$$

Sendo  $Y_{ij}$  = resultado variável  $i$  (nível 1) do respondente  $j$  (nível 2); intercepto  $Y_i$  da variável de resultado  $i$  para toda a amostra,  $Y_{i1}$ – $Y_{i9}$  são coeficientes de regressão (inclinações) para variáveis independentes  $x_1$ – $x_9$ . A estimativa dos efeitos da interação nos permite entender se uma variável independente como  $x_1$  (posição) exerce o mesmo ou diferentes efeitos, ou seja, inclinações de regressão iguais ou diferentes, em diferentes variáveis de resultado, ou seja,  $\gamma_{11}x_1 = \gamma_{21}x_1 = \dots = \gamma_{51}x_1$  ou não.

Um caminho para lidar com várias variáveis de resultado dependentes em regressões é usar análise de regressão linear múltipla.



## 4 Resultados

Nessa seção é apresentada a análise dos dados obtidos na pesquisa realizada através de questionário descrito na seção 3.1.

### 4.1 Perfil da amostra e das empresas em que trabalham

Das 422 empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3 em 8 de setembro de 2020, foram enviadas 689 solicitações de conexão à plataforma de mídia social LinkedIn, das quais 494 profissionais aceitaram o convite e receberam o questionário de pesquisa. Desse total de 494, 72 profissionais responderam ao questionário com o instrumento de pesquisa, o que representa 15% de respondentes frente ao total de questionários enviados.

A tabela 1 apresenta a estatística descritiva para as variáveis qualitativas.

Tabela 1

#### **Estatística Descritiva - Distribuição de frequências das variáveis qualitativas**

<b>Variável</b>	<b>Classes</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Posição do <i>Controller</i> (n=72)	Gerente	71%
	Diretor	14%
	Coordenador	11%
	Especialista	3%
	Superintendente	1%
Área de trabalho (n=72)	Controladoria central	56%
	Controladoria de unidade de negócios	26%
	Planejamento Financeiro	11%
	Diretor Financeiro	4%
	Contabilidade	3%
Gênero (n=72)	Masculino	83%
	Feminino	17%
Nível Educacional (n=72)	Pós-graduação lato sensu	81%
	Mestrado	14%
	Ensino superior completo	6%
Quantidade de empregados (n=72)	Mais de 5.000 funcionários	42%
	De 1.001 a 5.000 funcionários	28%
	De 501 a 1.000 funcionários	11%
	De 251 a 500 funcionários	11%
	De 51 a 250 funcionários	7%
	Até 50 funcionários	1%

Continua

Variável	Classes	Frequência Relativa
Quantidade de <i>Controllers</i> (n=72)	Apenas 1 <i>Controller</i>	64%
	De 2 a 5 <i>Controllers</i>	21%
	Mais de 10 <i>Controllers</i>	15%
Setor Econômico (n=72)	Consumo Cíclico	26%
	Bens Industriais	19%
	Materiais Básicos	13%
	Financeiro	10%
	Utilidade Pública	7%
	Saúde	7%
	Consumo não Cíclico	7%
	Comunicações	4%
	Tecnologia da Informação	4%
	Serviços	1%
	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1%
	A empresa pertence a um grupo (n=72)	Não
Se sim, como empresa controlada		29%
Se sim, como empresa subsidiária		6%
Controladora		6%
Forma jurídica da empresa (n=72)	Sociedade anônima	89%
	Sociedade limitada	4%
	Outros	7%
Receita Bruta em unidades de mil reais (n=65)	Até 13.569.526	77%
	De 13.569.526 a 27.138.771	14%
	De 27.138.771 a 40.708.017	2%
	De 40.708.017 a 54.277.263	6%
	De 54.277.263 a 94.985.000	2%
	(blank)	0%

A análise da tabela 1 mostra que o perfil da amostra respondente a essa pesquisa constitui-se de 83% do gênero masculino, enquanto apenas 17% se identificaram como pertencentes ao gênero feminino.

Ao analisar a posição dos *Controllers*, nota-se que 71% ocupavam posição de gerente, 14% de diretor, e 11% de coordenador. Esse resultado está alinhado com o público-alvo originalmente definido para responder essa pesquisa, já que 96% dos respondentes ocupavam de fato posições em nível de gestor.

A questão sobre o nível educacional dos *Controllers* mostrou que 81% possuem pós-graduação lato sensu, 14% obtiveram o título de mestrado, e 6% apresentaram nível superior completo.

A área de atuação da amostra mostrou que 56% dos *Controllers* atuavam na controladoria central, enquanto 26% trabalhavam na controladoria de uma unidade de negócio, 11% no planejamento financeiro, 4% como diretor financeiro e 3% na área de contabilidade.

Com relação ao perfil das empresas em que os *Controllers* que responderam à pesquisa trabalham, a análise da tabela 1 mostra que 26% das empresas pertenciam ao setor econômico de Consumo Cíclico, seguido por Bens Industriais (19%), Materiais Básicos (13%), Financeiro (10%), Utilidade Pública (7%), Saúde (7%), Consumo Não Cíclico (7%), Comunicações (4%), Tecnologia da Informação (4%), Serviços (1%), e Petróleo, Gás e Biocombustível (1%).

A receita bruta das empresas em que os *Controllers* que responderam à pesquisa trabalham foi em média de R\$ 8.461.696 (em unidades de mil reais), sendo mínimo de R\$ 280 (em unidades de mil reais), e o máximo de R\$ 94.985.000 (em unidades de mil reais).

O perfil das empresas dos *Controllers* respondentes mostrou que 42% possuem mais de 5.000 funcionários, 28% possuem entre 1.001 e 5.000, 11% de 501 a 1.000, 11% de 251 a 500, 7% de 51 a 250, e 1% até 50 funcionários.

A pergunta sobre a quantidade de *Controllers* mostrou que 64% das empresas tinham apenas 1 *Controller*, 21% tinham de 2 a 5, e 15% possuíam mais de 15 *Controllers*.

Quanto à estrutura, 60% das empresas não pertenciam a nenhum grupo econômico, enquanto 29% pertenciam a um grupo econômico na posição de empresa controlada, e 6% também pertenciam a um grupo econômico como empresa subsidiária, sendo que os 6% restantes eram constituídos por empresas controladoras.

A tabela 2 apresenta a estatística descritiva para as variáveis quantitativas.

Tabela 2

**Estatística Descritiva - Distribuição de frequências das variáveis quantitativas**

Variável	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Idade (em anos)	40,53	39,00	7,82	28	63
Tempo de trabalho (em anos)	7,44	6,50	5,72	1	27
Tempo no cargo atual (em anos)	3,88	3,00	3,22	1	18
Tempo de trabalho como <i>Controller</i> (em anos)	6,61	6,00	4,83	0	23
Quantas pessoas supervisiona	20,79	9,50	36,64	0	260
Faturamento (em unidades de mil Reais)	8.461.696	1.484.386	16.438.314	280	94.985.000

A tabela 2 mostra que a idade média dos respondentes foi de 40,53 anos, sendo o mais jovem com 28 anos, e o mais velho com 63 anos. O tempo médio de trabalho foi de 7,44 anos, com o tempo mínimo de trabalho de 1 ano, e o máximo de 27 anos. O tempo médio no cargo atual foi de 3,88 anos, com o tempo mínimo de 1 ano, e o máximo de 18 anos. O tempo médio de trabalho como *Controller* foi de 6,61 anos, apresentando ainda o tempo mínimo menor que um ano, e o máximo de 23 anos.

Ainda com relação ao perfil da amostra, a tabela 2 mostra que os respondentes supervisionam em média 20,79 pessoas, sendo que alguns não tem nenhum empregado sob sua supervisão, enquanto houve a resposta máxima de 260 empregados supervisionados pelo *Controller*.

#### 4.2 Análise exploratória dos dados dos efeitos dos fatores contingenciais sobre as atividades dos *Controllers*

Nessa seção será feita a análise exploratória dos dados obtidos. A primeira questão investigada buscou entender os efeitos dos fatores contingenciais sobre os papéis desempenhados por *Controllers*.

Os respondentes informaram com que frequência se envolviam nas atividades associadas aos distintos papéis de *business partners*, *watchdog* e *Scorekeeper*. Em suas respostas, os *Controllers* marcaram uma escala de 1 a 7 para cada uma das diferentes atividades, sendo 1 igual a “nunca” e 7 igual a “com muita frequência”.

A tabela 3 apresenta a estatística descritiva com a distribuição de frequências dos papéis de *Controller*.

Tabela 3

##### Estatística Descritiva - Distribuição de frequências dos papéis de *Controller*

<b>Papel do <i>Controller</i></b>	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>
Papel <i>Business partner</i>	6,1	6,2	0,8	2,4	7,0
Papel <i>Watchdog</i>	5,8	6,0	1,0	2,2	7,0
Papel <i>Scorekeeper</i>	5,6	5,8	0,9	3,0	7,0

A tabela 3 mostra que, como resultado geral, os *Controllers* reportaram que realizavam com maior frequência as atividades associadas ao papel de *business partner* (média 6,1), seguidos pelo papel de *watchdog* (média de 5,8), e por último o papel de *Scorekeeper* (média

de 5,6). Entretanto, o resultado tão próximo das médias de frequência das atividades associadas aos distintos papéis sugere que não há uma distinção evidente entre os papéis de *business partner*, *watchdog* e *Scorekeeper*. Pelo contrário, as médias de frequência dos diferentes papéis desempenhados pelos *Controllers* indicam haver uma atuação híbrida que envolve desde atividades mais operacionais até atividades mais estratégicas desempenhadas pelo mesmo *Controller*.

A tabela 4 apresenta a classificação das médias de frequência das atividades dos *Controllers*.

Tabela 4

**Classificação das médias de frequência das atividades dos *Controllers*.**

<b>Classificação</b>	<b>Papel</b>	<b>Atividade</b>	<b>Média</b>
1	<i>Watchdog</i>	Desenvolvimento de relatórios de desempenho para a liderança sênior	6,46
2	<i>Business partner</i>	Desenvolvimento de planos de economia de custos e aumento de receita para os negócios	6,44
3	<i>Scorekeeper</i>	Preparando planos financeiros e orçamentários	6,42
4	<i>Business partner</i>	Encontrando novas maneiras de cumprir com as metas da empresa	6,36
5	<i>Scorekeeper</i>	Preparando demonstrações financeiras periódicas	6,22
6	<i>Business partner</i>	Análise de lucratividade e rentabilidade de produto e de cliente	6,18
7	<i>Scorekeeper</i>	Coletando dados das operações	6,00
8	<i>Business partner</i>	Desenvolvimento e avaliação de oportunidades de investimento	5,88
9	<i>Watchdog</i>	Desenvolvimento de controles e procedimentos internos	5,81
10	<i>Watchdog</i>	Garantir que os gerentes não gastem mais do que o estritamente necessário a partir da perspectiva da empresa	5,79
11	<i>Business partner</i>	Desenvolvimento de novas estratégias para o negócio	5,61
12	<i>Watchdog</i>	Garantir que os gerentes observem todos os requisitos das demonstrações financeiras	5,44
13	<i>Scorekeeper</i>	Realização de análises ad hoc sob demanda	5,40
14	<i>Watchdog</i>	Avaliar se os gerentes observam as regras da matriz corporativa e se estão em conformidade com as políticas da empresa	5,36
15	<i>Scorekeeper</i>	Manutenção de sistemas de dados	5,01
16	<i>Scorekeeper</i>	Preparando obrigações fiscais ou tributárias	4,57

Ao analisar a tabela 4, nota-se que os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3 apresentaram a maior média de frequência relativa à atividade de “Desenvolvimento de relatórios de desempenho para a liderança sênior” (média 6,46), que está associada ao papel de *watchdog*. Na sequência da classificação, em segundo lugar aparece a atividade “Desenvolvimento de planos de economia de custos e aumento de receita para os negócios” (média 6,44), que está associada ao papel de *business partner*. E na terceira colocação ficou a atividade “Preparando planos financeiros e orçamentários” (média 6,42), que está associada ao papel de *scorekeeper*. Portanto, as atividades com média de frequência mais elevadas reforçam o indício que não há um papel predominante para os *Controllers* brasileiros, sugerindo novamente a tendência de um papel híbrido que envolve tanto atividades operacionais (Desenvolvimento de relatórios de desempenho para a liderança sênior e Preparando planos financeiros e orçamentários), quanto estratégicas (Desenvolvimento de planos de economia de custos e aumento de receita para os negócios).

De acordo com Caglio (2003), os papéis híbridos relacionados aos *Controllers* derivam da expansão de suas práticas e competências. Adicionalmente, Burns e Baldvinsdottir (2005) definiram *Controllers* com papéis híbridos como sendo aqueles com múltiplas funções.

A tabela 5 apresenta a estatística descritiva com as tabelas cruzadas das variáveis qualitativas e papéis dos *Controllers*.

Tabela 5  
Estatística Descritiva - Tabelas cruzadas das variáveis qualitativas e papéis

Variável	Papéis de <i>Controller</i>		
	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>
Coordenador	5,5	5,3	4,9
Diretor	6,2	5,6	6,0
Especialista	6,8	6,2	6,2
Gerente	6,1	5,9	5,6
Superintendente	5,6	6,0	6,2
Área	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>
Contabilidade	6,2	5,7	5,2
Controladoria central	6,2	5,8	5,8
Controladoria de uma unidade de negócios	5,8	5,9	5,4
Diretor Financeiro	6,7	5,1	5,5
Planejamento Financeiro	5,9	5,7	5,3

Continua

Continuação

Variável	Papéis de Controller		
	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>
Gênero			
Feminino	6,4	5,9	5,4
Masculino	6,0	5,8	5,6
Idade			
26 a 30 anos	6,4	6,2	5,7
31 a 40 anos	6,0	5,4	5,3
41 a 50 anos	6,1	6,1	5,9
Mais de 50 anos	6,3	6,2	6,1
Nível Educacional			
Ensino superior completo	6,7	5,7	5,3
Mestrado	6,2	5,5	5,4
Pós-graduação lato sensu	6,0	5,9	5,7
Tempo de trabalho empresa atual			
1 a 5 anos	6,3	5,8	5,7
11 a 15 anos	6,1	5,7	5,3
21 a 25 anos	5,1	6,2	5,3
6 a 10 anos	5,8	5,8	5,6
Mais de 26 anos	6,2	6,5	6,2
Pessoas empregadas empresa atual			
Até 50 funcionários	5,8	5,4	4,7
De 1.001 a 5.000 funcionários	6,2	6,0	5,8
De 251 a 500 funcionários	6,3	5,9	6,3
De 501 a 1.000 funcionários	6,1	6,0	5,8
De 51 a 250 funcionários	6,2	5,9	5,6
Mais de 5.000 funcionários	6,0	5,6	5,2
Sector Econômico			
Bens Industriais	6,2	5,8	5,7
Comunicações	5,3	5,6	5,4
Consumo Cíclico	6,1	5,7	5,4
Consumo não Cíclico	6,0	5,9	4,9
Financeiro	6,0	5,6	6,0
Materiais Básicos	6,4	5,9	5,5
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	7,0	6,2	6,3
Saúde	6,4	5,8	5,9
Serviços	6,4	6,2	6,5
Tecnologia da Informação	5,9	6,2	6,2
Utilidade Pública	5,7	5,9	5,7

Continua

Variável	Papéis de <i>Controller</i>			Conclusão
	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>	
Número de <i>Controllers</i> na empresa				
Apenas 1 <i>Controller</i>	6,1	5,8	5,6	
De 2 a 5 <i>Controllers</i>	6,0	5,9	5,9	
Mais de 10 <i>Controllers</i>	6,0	5,8	5,1	
A sua empresa pertence a um grupo?	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>	
Controladora	6,2	5,4	4,8	
Não	6,0	5,8	5,6	
Se sim, como empresa controlada	6,2	6,0	5,8	
Se sim, como empresa subsidiária	5,7	4,9	5,0	
Forma jurídica da sua empresa	Média Papel <i>Business partner</i>	Média Papel <i>Watchdog</i>	Média Papel <i>Scorekeeper</i>	
EIRELI - Empresa individual de responsabilidade limitada	5,6	5,8	6,3	
Empresa multinacional de capital aberto	7,0	7,0	6,7	
Fundação controlada pelo Estado	7,0	6,2	5,5	
Outro	7,0	7,0	6,2	

A tabela 5 apresenta uma tabela cruzada dos fatores contingenciais qualitativos em comparação aos papéis dos *Controllers*. Através desse resumo, pode-se analisar o impacto dos fatores contingenciais nas atividades desempenhadas pelos *Controllers* que, por sua vez, estão associadas aos diferentes papéis de *Business partner*, *Watchdog*, e *Scorekeeper*.

Nas próximas seções, encontram-se as explicações dos resultados obtidos para cada um dos fatores contingenciais, assim como sua análise em comparação à literatura existente.

#### *Posição do Controller*

A tabela 5 mostra que a média de frequência das atividades mais estratégicas dos *Controllers* é maior para a posição de Especialista do que para a posição de Diretor. Esse resultado rejeitou a hipótese 1 que esperava impacto positivo da posição nas atividades estratégicas do *Controller*. De acordo com a literatura, esperava-se que o chefe de uma equipe ou departamento de *Controllers* estivesse mais frequentemente envolvido em atividades de *business partner* do que um iniciante em contabilidade gerencial (Cooper & Dart, 2013).

#### *Nível hierárquico da função de Controller*

A tabela 5 mostra que a média de frequência das atividades mais estratégicas dos *Controllers* não é maior para as áreas com nível hierárquico maior (Diretoria, Controladoria central, Contabilidade) em comparação com as unidades de negócio. Esse resultado rejeitou a hipótese 1 que esperava impacto positivo do nível hierárquico nas atividades estratégicas do



*Controller*. De acordo com a literatura, em empresas maiores, a gestão de funções de contabilidade é frequentemente diferenciada ao longo de diferentes níveis gerências: centros de custo, fábricas, unidades de negócios ou nível de grupo (Maas & Matejka 2009). A função de *business partner* pressupõe que os *Controllers* participem das decisões estratégicas, que aumentam em sua extensão com os níveis gerenciais.

#### *O tamanho da empresa*

A tabela 5 mostra que a média de frequência das atividades mais estratégicas dos *Controllers* não é maior para as empresas com tamanho maior. Esse resultado rejeitou a hipótese 1 que esperava impacto positivo do tamanho ds empresas nas atividades estratégicas do *Controller*. De acordo com a literatura, o tamanho de uma empresa afeta a quantidade e a complexidade do trabalho de contabilidade (Byrne & Pierce, 2007; para a contabilidade financeira Eierle & Haller, 2009). Vários estudos descobriram que o tamanho impacta não apenas a contabilidade em geral, mas também as funções dos contadores, especialmente *Controllers* (Abdel-Kader & Luther, 2008; Zoni & Merchant, 2007).

A complexidade das empresas maiores aumenta as necessidades dos gerentes na obtenção de suporte de *Controllers*, não apenas no fornecimento de informações financeiras, mas também no suporte em suas decisões mais complexas.

#### *Afiliação de grupo*

A tabela 5 mostra que a média de frequência das atividades mais estratégicas dos *Controllers* não é maior para as empresas que tem afiliação a algum grupo. Esse resultado rejeitou a hipótese 1 que esperava impacto positivo da afiliação de grupo nas atividades estratégicas do *Controller*. De acordo com a literatura, outro fator que influencia a complexidade das tarefas e interação de *Controllers* é a afiliação de uma empresa a um grupo (Yazdifar & Tsamenyi, 2005). Um modelo de negócios mais complexo, interdependências e uma quantidade crescente de regras e os procedimentos a seguir irão influenciar os papéis dos *Controllers* (por exemplo, Kostova & Roth, 2002).

A complexidade organizacional de um grupo em comparação com uma empresa independente deve conduzir a uma maior necessidade dos gerentes de apoio por parte dos *Controllers* como *business partners*.

#### *Nível educacional do Controller*

A tabela 5 mostra que a média de frequência das atividades mais estratégicas dos *Controllers* não é maior para os *Controllers* com nível educacional mais alto. Esse resultado rejeitou a hipótese 1 que esperava impacto positivo do nível educacional do *Controller* em suas

atividades estratégicas. De acordo com a literatura, a qualificação formal superior (ou educação) permite que os indivíduos realizem tarefas mais complexas, como analisar problemas de negócios complexos. Conseqüentemente, *Controllers* com nível educacional formal mais alto e, portanto, com uma gama mais ampla de habilidades e conhecimento do ambiente de negócios serão capazes de agir mais frequentemente em um papel de *business partner* (Byrne & Pierce, 2007; Cooper & Dart, 2013).

#### 4.3 Resultado das regressões

Nessa seção apresentamos os resultados das regressões. Foram estimadas três regressões, sendo uma regressão para cada um dos papéis do *Controller* (*business partner*, *Scorekeeper* e *watchdog*) para entender as hipóteses propostas na pesquisa a fim de verificar como os papéis de *business partner*, *watchdog* e *Scorekeeper* desempenhados pelo *Controller* estão associados com as variáveis contingências gênero, tempo de trabalho como *Controller*, tempo no cargo como *Controller*, posição ocupada pelo *Controller* na empresa, nível educacional do *Controller*, número de pessoas supervisionadas pelo *Controller*, e pelo faturamento da empresa em que o *Controller* atua.

Os resultados do modelo 1 do papel de *business partner* estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

#### Resultado da regressão linear múltipla do papel de *business partner*

Variáveis	Coefficientes	Erro padrão	Teste t	Valor p
Constante	7,545661	0,856143	8,814	0,0000 ***
Gênero[T.Masculino]	-0,587273	0,291907	-2,012	0,0493 *
Tempo_como_Controller	0,036923	0,025574	1,444	0,1547
Tempo_no_cargo	-0,027536	0,037494	-0,734	0,4659
posição[T.Diretor]	0,461909	0,490144	0,942	0,3503
posição[T.Gerente]	0,752805	0,347998	2,163	0,0351 *
Nível_educacional[T.Mestrado]	-0,697175	0,519585	-1,342	0,1854
Nível_educacional[T.Pós-graduação lato sensu]	-0,959162	0,439765	-2,181	0,0336 *
Num_pessoas_supervisionadas	0,003983	0,003037	1,311	0,1954
log_faturamento	-0,067992	0,045383	-1,498	0,1400

Nota. Nível de significância 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Os resultados mostram que apenas as variáveis gênero, posição e nível educacional são significativas para explicação do papel de *business partner*, uma vez que os valores encontrados

para a significância dessas variáveis (valor p) são inferiores a 0,05. Dessa forma, o papel estratégico de *business partner* desempenhado pelos *Controllers* que atuam em empresas brasileiras é negativamente impactado pelo gênero masculino, positivamente impactado pela posição, e negativamente impactado pelo nível educacional de pós-graduação lato sensu.

A tabela 7 apresenta o resultado dos testes de regressão do papel de *business partner*.

Tabela 7

**Resultado dos testes de regressão do papel de *business partner***

Testes	Valores
R múltiplo	0,2457
R <sup>2</sup> ajustado	0,1176
Desvio padrão dos resíduos	0,8225
Estatística F	1,9180
Valor p	0,0692

O primeiro papel de *Controller* analisado foi o de *business partner*. A regressão linear múltipla sugere que apenas 11,76% do papel de *business partner* podem ser explicados pelas nove variáveis contingenciais descritas na tabela 6. O teste de significância (valor p) apresentou valor 0,0692, mostrando que esse modelo de regressão não é adequado para descrever a relação entre o papel de *business partner* desempenhado por *Controllers* e as nove variáveis contingenciais, considerando-se um intervalo de 95%.

Apesar do teste de significância com valor p de 0,0692 indicar que não evidência suficiente para aceitar a hipótese H1a, o valor p indica que as variáveis gênero masculino, posição do *Controller* e nível educacional de pós-graduação lato sensu são significativas para explicar o papel de *business partner* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras.

Esses resultados sugerem que os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras apresentam uma tendência a realizar atividades mais estratégicas quando se declaram pertencentes ao gênero feminino, assim como quando atuam em uma posição de gerente. Além disso, as respostas dadas à variável nível educacional de pós-graduação lato sensu indicam que essa variável tem relação negativa com as atividades mais estratégicas.

Os resultados do modelo 2 do papel de *Scorekeeper* estão apresentados na Tabela 8.

Tabela 8

**Resultado da regressão linear múltipla do papel de Scorekeeper**

Variáveis	Coefficientes	Erro padrão	Teste t	Valor p
Constante	5,9867601	0,9866796	6,068	0,000000141***
Gênero[T.Masculino]	0,0579609	0,3364147	0,172	0,8639
Tempo_como_Controller	0,0351818	0,0294735	1,194	0,2379
Tempo_no_cargo	-0,0172640	0,0432110	-0,400	0,6911
posição[T.Diretor]	1,2100112	0,5648765	2,142	0,0368 *
posição[T.Gerente]	0,6984831	0,4010568	1,742	0,0874 .
Nível_educacional[T.Mestrado]	-0,4521334	0,5988060	-0,755	0,4536
Nível_educacional[T.Pós-graduação lato sensu]	0,1157970	0,5068157	0,228	0,8202
Num_pessoas_supervisionadas	-0,0008063	0,0035006	-0,230	0,8187
log_faturamento	-0,0928514	0,0523029	-1,775	0,0816 .

Nota: Nível de significância 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Os resultados mostram que a variável *posição* é significativa para a explicação do papel de *Scorekeeper*, uma vez que o valor encontrado para a significância dessa variável (valor p) é inferior a 0,05. Além disso, considerando-se o nível de significância inferior a 0,10, os resultados (valor p) mostram que a variável tamanho da empresa (*log\_faturamento*) também é significativa. Dessa forma, o papel operacional de *Scorekeeper* desempenhado pelos *Controllers* que atuam em empresas brasileiras é positivamente impactado pelo pela posição e pelo tamanho da empresa.

A tabela 9 apresenta o resultado dos testes de regressão do papel de *Scorekeeper*.

Tabela 9

**Resultado dos testes de regressão do papel de Scorekeeper**

Testes	Valores
R múltiplo	0,1987
R <sup>2</sup> ajustado	0,0627
Desvio padrão dos resíduos	0,9479
Estatística F	1,4610
Valor p	0,1870

O segundo papel de *Controller* analisado foi o de *Scorekeeper*. A regressão linear múltipla sugere que apenas 6,267% do papel de *Scorekeeper* podem ser explicados pelas nove variáveis contingenciais descritas na tabela 8. O teste de significância (valor p) apresentou valor 0,1870, mostrando que esse modelo de regressão não é adequado para descrever a relação entre

o papel de *Scorekeeper* desempenhado por *Controllers* e as nove variáveis contingenciais, considerando-se um intervalo de 95%.

Apesar do teste de significância com valor p de 0,1870 indicar que não há evidência suficiente para aceitar a hipótese H1b, o valor p indica que as variáveis posição do *Controller* e tamanho da empresa são significativas para explicar o papel de *Scorekeeper* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras.

Esses resultados sugerem que os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras apresentam uma tendência a realizar atividades mais operacionais quando sua posição está em níveis de gerente e diretor. Além disso, as respostas dadas à variável tamanho da empresa (*log\_faturamento*) indicam que essa variável tem relação negativa com as atividades mais operacionais, ou seja, quanto maior o tamanho da empresa, menor a tendências que os *Controllers* realizem atividades mais operacionais.

Os resultados do modelo 3 do papel de *watchdog* estão apresentados na Tabela 10.

Tabela 10

**Resultado da regressão linear múltipla do papel de *watchdog***

Variáveis	Coefficientes	Erro padrão	Teste t	Valor p
Constante	6,638238	1,07997	6,147	0,000000106***
Gênero[T.Masculino]	-0,443645	0,368223	-1,205	0,234
Tempo_como_Controller	0,037956	0,03226	1,177	0,245
Tempo_no_cargo	0,014988	0,047297	0,317	0,753
posição[T.Diretor]	0,346392	0,618285	0,56	0,578
posição[T.Gerente]	0,725216	0,438977	1,652	0,104
Nível_educacional[T.Mestrado]	-0,411896	0,655423	-0,628	0,532
Nível_educacional[T.Pós-graduação lato sensu]	-0,176171	0,554735	-0,318	0,752
Num_pessoas_supervisionadas	0,003268	0,003832	0,853	0,398
log_faturamento	-0,08916	0,057248	-1,557	0,125

Nota: Nível de significância 0 '\*\*\*' 0.001 '\*\*' 0.01 '\*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Os dados mostram que nenhuma das variáveis é significativa para explicação do papel de *watchdog*, uma vez que nenhum dos valores encontrados para a significância dessas variáveis (valor p) são inferiores a 0,05.

A tabela 11 apresenta o resultado dos testes de regressão do papel de *watchdog*.

Tabela 11  
**Resultado dos testes de regressão do papel de *watchdog***

Testes	Valores
R múltiplo	0,1661
R <sup>2</sup> ajustado	0,0245
Desvio padrão dos resíduos	1,0380
Estatística F	1,1730
Valor p	0,3314

O terceiro papel de *Controller* analisado foi o de *watchdog*. A regressão linear múltipla sugere que apenas 2,445% do papel de *watchdog* podem ser explicados pelas nove variáveis contingenciais descritas na tabela 10. O teste de significância (valor p) apresentou valor 0,3314, mostrando que esse modelo de regressão não é adequado para descrever a relação entre o papel de *watchdog* desempenhado por *Controllers* e as nove variáveis contingenciais, considerando-se um intervalo de 95%.

Portanto, o teste de significância com valor p de 0,3314 apresenta forte evidência de rejeição à hipótese H1c, sugerindo que não há associação entre as variáveis contingenciais consideradas nesse modelo 3 e o papel de *watchdog* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras.

## 5 Conclusão

### 5.1 Principais resultados

O objetivo principal desse estudo foi conhecer as atividades dos *Controllers* de empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo B3 como proxies para entender os papéis desempenhados por eles nas organizações. Dessa maneira, esperava-se entender melhor em que estágio os *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas em bolsa de valores se encontram na transição de atividades operacionais para atividades estratégicas.

Os resultados da análise exploratória mostram que os *Controllers* de empresas brasileiras realizavam com maior frequência as atividades associadas ao papel de *business partner*, seguidos pelo papel de *watchdog*, e por último o papel de *Scorekeeper*. Entretanto, o resultado tão próximo das médias de frequência das atividades associadas aos distintos papéis sugere que não há uma distinção evidente entre os papéis de *business partner*, *watchdog* e *Scorekeeper*. Pelo contrário, as médias de frequência dos diferentes papéis desempenhados pelos *Controllers* indicam haver uma atuação híbrida que envolve desde atividades mais operacionais até atividades mais estratégicas desempenhadas pelo mesmo *Controller*.

Este resultado está alinhado ao resultado de outras pesquisas que mostraram que não há uma mudança consistente em direção a atividades mais estratégicas, mostrando ao invés disso que os *Controllers* tem realizado tanto atividades operacionais quanto atividades estratégicas.

Enquanto a hipótese original deste estudo esperava que as atividades estratégicas dos *Controllers* fossem impactadas positivamente pelos fatores contingenciais, os resultados da pesquisa empírica não confirmaram tal hipótese. Os fatores contingenciais de posição do *Controller*, nível hierárquico da função de *Controller*, tamanho da empresa, afiliação de grupo, e nível educacional do *Controller*, não afetaram de maneira positiva as atividades estratégicas dos *Controllers*.

Adicionalmente, em linha com a análise exploratória, os resultados das regressões lineares múltiplas também rejeitaram as hipóteses testadas sugerindo que não há associação entre as variáveis contingenciais consideradas nesse modelo e os papéis de *business partner*, *Scorekeeper* e *watchdog* desempenhados por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras listadas na bolsa de valores de São Paulo. Além disso, os resultados indicam que as variáveis gênero masculino, posição do *Controller* e nível educacional de pós-graduação lato sensu são significativas para explicar o papel de *business partner* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras. Adicionalmente, os resultados também indicam que as variáveis

posição do *Controller* e tamanho da empresa são significativas para explicar o papel de *Scorekeeper* desempenhado por *Controllers* que atuam em empresas brasileiras.



## Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838907000911>
- Aguiar, A. B. de, & Frezatti, F. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(3), 21-44. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441642762003>
- Anastas, M. (1997). The changing world of management accounting and financial management. *Management Accounting (USA)*, 79(4), 48-51. Recuperado de <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA20219182&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00251690&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7E45a8af9a>
- Anthony, R.; Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial* (12 ed.) São Paulo: McGraw-Hill.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, 28(7-8), 675-698. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368202001022>
- Bueren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 196-212. doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p196>
- Beuren, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: Paulo Schmidt. *Controladoria: agregando valor para a empresa* (pp. 15-38). Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- Borinelli, M. L. (2006). Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>
- Brink, V. Z. Education for *Controllershship*. *The Accounting Review*, 25(3), 1950. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/239749>
- Burne, P. J. & Heavey, C. (2006). The impact of information sharing and forecasting in capacitated industrial supply chain: A case study. *International Journal of Production Economics*, 103, 420-437. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0925527306000260>
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—The interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180500194171>

- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management Accounting Change. *Management Accounting Research*, 12, 389-402. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/11766090810856787/full/html?queryID=52%2F5412858>
- Burns, J., Warren, L., & Oliveira, J. (2014). *Business partnering*: is it all that good? *Controlling & Management Review*, 58(2), 36-41. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1365/s12176-014-0907-6>
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180701507114>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/18325910710756140/full/html>
- Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization?. *European Accounting Review*, 12(1), 123-153. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818031000087853>
- Chandler Jr, A. D. (1962). *Strategy and structure: Concepts in the History of the Industrial Enterprise*.
- Chapman, C. S. (1998). Accountants in organisational networks. *Accounting, organizations and society*, 23(8), 737-766. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368298000336>
- Chen, S. (2008). DCF techniques and nonfinancial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. *Behavioral research in accounting*, 20(1), 13-29. Recuperado de <https://meridian.allenpress.com/bria/article-abstract/20/1/13/67128/DCF-Techniques-and-Nonfinancial-Measures-in>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127–168. Recuperado <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000277>
- Cooper, P., & Dart, E. (2013). *Business partnering* as a complement to the accountant's other roles: International survey evidence. Working paper, University of Bath, Bath.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- Eierle, B., & Haller, A. (2009). Does size influence the suitability of the IFRS for small and medium-sized entities?—Empirical evidence from Germany. *Accounting in Europe*, 6(2), 195-230. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480903115779>
- Fauré, B., & Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organizations and Society*, 36(3), 167-182. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368211000419>

- Fernandes, J. A., Soler, C. C., Feliu, V. R., & Lavarda, C. E. F. (2008). Proposta de pesquisa em contabilidade: Considerações sobre a teoria da contingência. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2). Recuperado de <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5545>
- Fourné, S. P., Guessow, D., & Schäffer, U. (2018). Controller roles: Scale development and validation. in *performance measurement and management control: The relevance of performance measurement and management control research*. Emerald Publishing Limited. Recuperado de [https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S1479-351220180000033007/full/html?utm\\_source=TrendMD&utm\\_medium=cpc&utm\\_campaign=Studies\\_in\\_Management\\_and\\_Financial\\_Accounting\\_TrendMD\\_1](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S1479-351220180000033007/full/html?utm_source=TrendMD&utm_medium=cpc&utm_campaign=Studies_in_Management_and_Financial_Accounting_TrendMD_1)
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19-44. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/096381897336854>
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500512000637>
- Graham, A., Davey-Evans, S., & Toon, I. (2012). The developing role of the financial Controller: Evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 71-88. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09675421211231934/full/html>
- Granlund, M., & Lukka, K. (1997). From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition. *Lta*, 3(97), 213-255.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management accounting research*, 9(2), 185-211. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500598900762>
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2)1-18. Recuperado de <https://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/46/40>
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17, 7-21. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/rcf/a/5nkkDbXqKmSskfTrmS8Qrmd/abstract/?lang=pt>
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2004). Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. *Anais*.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of *Controllers* and budgets: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2011.597656>

- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401-411. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0361368280900392>
- Horton, K. E., Wanderley, C. de A., Souza, G. H. C., & Araujo, J. G. de (2020). Roles and attitudes in the management accounting profession: An International Study. *Management Accounting Quarterly*, 21(3), 1-1. Recuperado de <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA627689490&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=15285359&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7E4816ea26>
- Horváth, P. (2006). *Controlling*. 10. ed., München: Verlag Vahlen.
- ICAEW. (2014). Finance *business partnering*: a guide. Finance Direction Initiative. Recuperado de <https://www.icaew.com/technical/business-and-management/finance-direction/finance-business-partnering-guide>
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management. *Journal of Accounting and Economics*, 32(December), 349–410. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016541010100026X>
- Järvenpää, M. (2001). Connecting management accountant's changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion - a longitudinal case evidence from the modern business environment. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 431-458
- Järvenpää, M. (2007). Making *business partners*: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16, 99–142. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180701265903>
- Jermias, J., & Setiawan, T. (2008). The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance. *The International Journal of Accounting*, 43(3), 268-292. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706308000575>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kanitz, S. C. (1976). *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), 323-343. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500502901915>
- Kostova, T., & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, 45(1), 215-233. Recuperado de <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/3069293>

- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2011.629415>
- Lawrence, P. L., & Lorsch, R. J. (1967). *Organization and environment*.
- Loo, I. de, Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287–313. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09555341111130263/full/html>
- Luft, J., & Shields, M. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11(4), 795-803. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818022000047091>
- Lukka, K., & Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11(4), 805-811. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0963818022000047109>
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit *Controllers*: Field and survey evidence. *The Accounting Review*, 84(4), 1233–1253. Recuperado de <https://meridian.allenpress.com/accounting-review/article-abstract/84/4/1233/53199/Balancing-the-Dual-Responsibilities-of-Business>
- Malmi, T., Seppälä, T., & Rantanen, M. (2001). The practice of management accounting in Finland—A change? *The Finnish Journal of Business Economics* (Liiketaloudellinen Aikakauskirja), 4, 480–501.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Mezulis, A. H., Abramson, L. Y., Hyde, J. S., & Hankin, B. L. (2004). Is there a universal positivity bias in attributions? A meta-analytic review of individual, developmental, and cultural differences in the self-serving attributional bias. *Psychological bulletin*, 130(5), 711–747. Recuperado de <https://psycnet.apa.org/doiLanding?doi=10.1037%2F0033-2909.130.5.711>
- Molinari, S. K., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 4, p. 2004).
- Mouritsen, J. (1996). Five Aspects of Accounting Department's Work. *Management Accounting Research*, 7, 283-303. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500596900177>
- Nickerson, R. S. (1998). Confirmation bias: A ubiquitous phenomenon in many guises. *Review of General Psychology*, 2(2), 175–220. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1037/1089-2680.2.2.175>

- Nowak, M. (2014). Male and female *Controllers*. Between controlling and gender studies. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (345), 85-93. Recuperado de <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=218026>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500516000172>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA. Recuperado de [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4899-7138-8\\_5](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4899-7138-8_5)
- Ouakouak, M. L., Ouedraogo, N., & Mbengue, A. (2014). The mediating role of organizational capabilities in the relationship between middle managers' involvement and firm performance: A European study. *European Management Journal*, 32(2), 305-318. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0263237313000303>
- Padoveze, C. L. *Controladoria básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.
- Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Conflito, ambiguidade de função e satisfação no trabalho: percepções dos controllers brasileiros. *Revista de Administração*, 51(2), 165-181.
- Perrow, C. (1976). *Organizations and Beyond: Selected Essays of James D. Thompson*.
- Peters, M. R. S. (2004). *Controladoria Internacional*. São Paulo: DVS Editora.
- Pierce, B. & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35(3), 257–290. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838903000295>
- Rezende, D. A. & Abreu, A. F. D. (2000). *Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais*. São Paulo: Atlas, 3.
- Rezende, A. J., Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Aguiar, A. B. (2006). Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In XI CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA.
- Rieg, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: Evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183-220. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s00187-018-0266-0>
- Roman, C., Roman, A. G., & Meier, E. (2014). Controlling in the 3rd millennium. *Review of General Management*, 20(2).

- Rickwood, C. P., Coates, J. B., & Stacey, R. J. (1990). Stapylton: Strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research*, 1(1), 37-49. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500590700443>
- Sathe, V. (1983). The *Controller's* role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0090261683900049>
- Seal, W. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management Accounting Research*, 17(4), 389-408. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S104450050600028X>
- Siegel, G., Sorensen, J. E., & Richtermeyer, S. B. (2003). Becoming a *business partner*. *Strategic Finance*, 85(4), 37. Recuperado de <https://www.proquest.com/docview/229758471?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true>
- Siqueira J. R. M., & Soltelinho, W. (2001). O profissional de controladoria no mercado brasileiro: Do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(27), 66-77. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/rcf/a/7NWX4TQx6zVGyrQ9pVGL8v/?lang=pt&format=html>
- Souza, G. H. C. (2016). Perfil dos controllers no Brasil: bean counters versus business partners (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco). Recuperado de <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/17782>
- Souza, G. H. C., Wanderley, C. de A., & Horton, K. (2021). Perfis dos controllers: Autonomia e envolvimento dos profissionais de controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-022. Recuperado de <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/689>
- Straub, E.; & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control* 23(4), 233-268. [PB Teórico]. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs00187-012-0158-7>
- Tarter, C. J., & Hoy, W. K. (1998). Toward a contingency theory of decision making. *Journal of educational administration*, 36(3), 212-228. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09578239810214687/full/html>
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S104450050500003X>
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: Re-examining the concept of the bean counter *Controller*. *The Finnish Journal of Business Economics* (Liiketaloudellinen Aikakauskirja), 1, 49–74.

- Verstegen, B., Loo, I. de, Mol, P., Slagter, K., & Geerkens, H. (2007). Classifying *controllers* by activities: An exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(2), 9–32.
- Voipio, J. (2014). Management accountant's modern role and barriers to role change-Case Tech Inc. Recuperado de <https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/13722>
- Warren, S., & Parker, L. (2009). Bean counters or bright young things? Towards the visual study of identity construction among professional accountants. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4), 205–223. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/11766090910989491/full/html>
- Weber, J. (2011). The development of *Controller* tasks: Explaining the nature of *Controllership* and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s00187-011-0123-x>
- Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2015). Enrolling managers to accept the *business partner*: The role of boundary objects. *Journal of Management & Governance*, 19(3), 1–37. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s10997-013-9277-2>
- Wiwik Sunami, C. (2013). Management accounting practices and the role of the management accountant: Evidence from manufacturing companies throughout Yogyakarta, *Indonesia*. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2(2), 616–626.
- Wolf, T., Kuttner, M., Feldbauer-Durstmüller, B., & Mitter, C. (2020). What we know about management accountants' changing identities and roles—a systematic literature review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 311-347. Retirado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAOC-02-2019-0025/full/html>
- Woodward, J. (1958). Management and technology (No. 3). HM Stationery Office.
- Wrzesniewski, A., & Dutton, J. E. (2001). Crafting a job: Revisioning employees as active crafters of their work. *Academy of Management Review*, 26(2), 179–201. Recuperado de <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amr.2001.4378011>
- Yazdifar, H., Askarany, D., & Askary, S. (2008). Management accountants' role in dependent and independent companies: does ownership matter?. *Journal of Accounting-Business & Management*, 15(2). Recuperado de [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1370759](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1370759)
- Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: A comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 180–198. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/18325910510635353/full/html>
- Zoni, L. & Merchant, K. (2007). *Controller* involvement in management: An empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/18325910710732849/full/html>



## Apêndice A – Questionário usado como instrumento de pesquisa

### Perfil Profissional



Descrição (opcional)



Que posição você ocupa na empresa em que trabalha atualmente? \*

- Diretor
- Superintendente
- Gerente
- Outros...

Em que área você trabalha? \*

- Controladoria central
- Controladoria de um determinada unidade de negócios
- Outros...

Gênero \*

- Feminino
- Masculino
- Outros...

Indique sua idade em anos \*

Texto de resposta curta

Qual o seu nível educacional \*

- Ensino superior incompleto
- Ensino superior completo
- Pós-graduação
- Mestrado
- Doutorado
- Outros...

Há quanto tempo você trabalha para sua empresa atual? \*

Texto de resposta curta

Indique há quantos anos você está no cargo atual na empresa em que trabalha \*

Texto de resposta curta

Indique há quantos anos você trabalha como Controller \*

Texto de resposta curta

Quantas pessoas você supervisiona em sua posição atual dentro da empresa em que trabalha? \*

Texto de resposta curta

## Perfil da empresa



Descrição (opcional)

A empresa em que você trabalha emprega quantos funcionários? \*

- Até 50 funcionários
- De 51 a 250 funcionários
- De 251 a 500 funcionários
- De 501 a 1.000 funcionários
- De 1.001 a 5.000 funcionários
- Mais de 5.000 funcionários

Qual foi o faturamento aproximado ou receita bruta da empresa em que você trabalha no último ano fiscal encerrado? (Indique um valor inteiro em unidades de mil Reais. Por exemplo, informar 5.489.910 se o faturamento foi de R\$ 5.489.910.490,32) \*

Texto de resposta curta

Quantos Controllers trabalham na sua empresa? \*

- Apenas 1 Controller
- De 2 a 5 Controllers
- Mais de 10 Controllers

Qual é a principal atividade econômica da sua empresa? \*

- Bens Industriais
- Comunicações
- Consumo
- Financeiro
- Materiais básicos
- Petróleo, gás e biocombustíveis
- Saúde
- Tecnologia da Informação
- Utilidade pública
- Outros...



A empresa pertence a algum grupo? \*

- Não
- Se sim, como empresa controlada
- Se sim, como empresa subsidiária
- Se sim, como joint venture
- Outros...

Qual a forma jurídica da empresa em que você trabalha? \*

- Empresário individual
- MEI - Microempreendedor individual
- EIRELI - Empresa individual de responsabilidade limitada
- Sociedade limitada
- Sociedade anônima
- Outros...

## Papel do Controller



Descrição (opcional)

### Papel do Controller

Indique com que frequência você se envolve nas seguintes atividades em sua posição atual marcando a escala de cada uma das questões a seguir

Análise de lucratividade e rentabilidade de produto e de cliente \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Desenvolvimento e avaliação de oportunidades de investimento \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Desenvolvimento de novas estratégias para o negócio \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Encontrando novas maneiras de cumprir com as metas da empresa \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Desenvolvimento de planos de economia de custos e aumento de receita para os negócios \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

...

Desenvolvimento de controles e procedimentos internos \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Garantir que os gerentes observem todos os requisitos das demonstrações financeiras \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência



Realização de análises ad hoc sob demanda \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Preparando planos financeiros e orçamentários \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Preparando obrigações fiscais ou tributárias \*

	1	2	3	4	5	6	7	
Nunca	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Com muita frequência

Nome da empresa em que trabalha atualmente

Texto de resposta curta

---



Informe seu endereço de email

Texto de resposta curta

---