

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA

RAFAELA MARIA JOSÉ BERTINO BARROS

PERCEPÇÃO SOBRE A CONTROLADORIA: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS A
PARTIR DAS CARACTERÍSTICAS DOS *CONTROLLERS*

RECIFE
2018

RAFAELA MARIA JOSÉ BERTINO BARROS

**PERCEPÇÃO SOBRE A CONTROLADORIA: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS A PARTIR
DAS CARACTERÍSTICAS DOS *CONTROLLERS***

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

RECIFE

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Biblioteca Central, Recife-PE, Brasil

L732p Barros, Rafaela Maria José Bertino
Percepção sobre a controladoria: evidências empíricas a partir das características dos controllers / Rafaela Maria José Bertino Barros. – 2018.
120 f. : il.

Orientador: Antônio André Cunha Callado.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco,
Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2018.
Inclui referências e apêndice(s).

1. Controladoria 2. Controller 3. Percepção I. Callado, Antônio André Cunha,
orient. II. Título

CDD 650

RAFAELA MARIA JOSÉ BERTINO

**PERCEPÇÃO SOBRE A CONTROLADORIA: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS A
PARTIR DAS CARACTERÍSTICAS DOS CONTROLLERS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

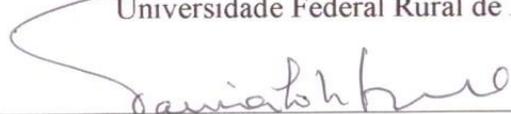
Linha de Pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle.

Aprovada em: 26 de fevereiro de 2018

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof.ª Dr.ª Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof.ª Dr.ª Renata Paes de Barros Câmara
Universidade Federal da Paraíba

*Dedico este trabalho ao meu marido Henrique,
às minhas avós Maria e Aláide, e à minha mãe
Damiana.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pois Ele é o meu refúgio e fortaleza. Deu-me forças para seguir em frente e, nos momentos que não conseguia mais andar, me carregou em seus braços.

Agradeço também ao meu amor, Henrique. Apesar de o nosso casamento e a vida acadêmica iniciarem na mesma época, foi totalmente diferente do que muitos diziam, não foi algo que dificultou, foi um prazer poder dividir com você todos os meus sentimentos, que muitas vezes eu não sabia quais eram, mas você sempre estava por perto para me apoiar.

Mãezinha querida! Como és importante na minha vida, agradeço imensamente por tua vida, apesar de todas as dificuldades que tivestes para criar a mim e a meus irmãos, incansavelmente nos orientastes para os estudos, te amo Damiana.

Ao meu Pai, que não se cansou de lutar para trazer o alimento para casa e proporcionar à nossa família o melhor que poderia, e sempre falava um ditado popular, “Estudem meus filhos, porque a caneta é mais leve que a pá”.

Aos meus irmãos Rafael e Tiago, me sinto protegida perto de vocês. Obrigada por todo o carinho e companheirismo.

Agradeço à minha Vó Maria, mulher guerreira e trabalhadora, mesmo não compreendendo o que de fato é um mestrado, fica cheia de orgulho tentando explicar para suas amigas o que faço.

Um agradecimento especial para minha vó Alaide, que me viu iniciar este ciclo, porém já não está entre nós. Vó! Sei que pertinho do papai do céu a senhora deve estar cheia de orgulho a me olhar. Quero agradecer aos meus sogros, tios, primos, cunhadas. Sou grata a todos! Minha família é verdadeiramente uma benção.

Quero agradecer ao meu orientador André Callado por acreditar em mim, e com muita paciência, me guiou nesta árdua jornada.

Obrigada aos meus colegas de mestrado, em especial para Sheila, que foi a fonte para a coleta dos meus dados. Não só por isso, mas por todo esse período de 2 anos. Um Abraço bem apertado em Telma, que também me socorreu em muitos momentos, principalmente com a doação de um notebook. Anália, Gabi, Hellen, Jack, Gil, Eddie, Glauber, Flávio, Mateus, Mário, vocês foram fundamentais para a conclusão desse curso.

A todos os professores do mestrado, por me ajudarem no desenvolvimento deste novo ciclo.

Agradeço a Yumara, por todas as diversas parcerias. Suas palavras de incentivo e seus ensinamentos. Alexandre e Valdo, meu muito obrigada. Pessoas amigas, que diversas vezes me ajudaram a encontrar uma solução.

Um abraço especial para meus amigos da época de graduação, Pablo, Viviane, Renata, Lucas e Patrícia. Quero agradecer as minhas a Ana Siqueira, Ellen, Nalva e Georgina. Um abraço também para Neila, Shirley, Izadora, Poly e Naty.

Não poderia me esquecer da família ACE, pois foi importantíssima antes mesmo do início deste ciclo. Meu muito obrigada.

Enfim, a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a construção deste trabalho. Pois acredito que ninguém constrói nada sozinho.

“A percepção é o pensamento do pensamento alheio”.

Fernando Pessoa

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar as relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre a controladoria. Trata-se de uma pesquisa exploratório-descritiva com abordagem quantitativa, e teve como método de procedimento o levantamento. Os dados foram coletados através de questionário, de maneira transversal e de forma eletrônica, a partir de formulários encaminhados a *controllers* de todo o Brasil, utilizando-se da rede profissional *LinkedIn*. Foram enviados 457 formulários e recebidos 121, o que corresponde a uma taxa de resposta de 26,47%. O período de coleta foi de dezembro de 2017 a janeiro de 2018. Para análise dos dados utilizou-se a estatística descritiva e inferencial. Para alcançar o intuito deste estudo, foi preciso mapear as características dos respondentes, na maioria homens, com faixa etária entre 36 e 45 anos. Boa parte desse contingente possui graduação em Ciências Contábeis, graduaram-se em uma IES privada, já possuem pós-graduação; se formaram (graduação) há pelo menos 11 anos e possuem até nove anos de atuação como *controller*. Antes de realizar as análises de significância, necessitou-se identificar a percepção dos respondentes sobre funções; objetivos; a controladoria como unidade organizacional e das competências do *controller*. Identificou-se que 97,67% das funções apresentadas aos *controllers* estão dentro da faixa de concordância. No que tange à Controladoria como unidade organizacional, os respondentes acreditam que a Controladoria deve estar ligada à diretoria financeira ou de contabilidade. Em relação aos objetivos, 100% são entendidos como pertencentes à Controladoria. Das competências negócios, sociais e técnicas, 98,27% são percebidos de maneira positiva pelos respondentes. No que se refere à análise inferencial, testou-se as significâncias entre o grupo características dos *controllers* e as funções, objetivos, a controladoria como unidade organizacional e as competências do *controller*. Dentre todas, tem-se a característica Idade como a que mais apresentou significância nas análises realizadas. Seguida por Natureza da instituição e Tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados. Porém, todas as características, em alguma das análises, apresentaram significância. Nas análises ficaram evidentes que as características dos respondentes que foram trabalhadas influenciam o modo como eles percebem a controladoria.

Palavras-chave: Controladoria. *Controller*. Percepção.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the relationship between controller characteristics and their perceptions about controllability. It is an exploratory-descriptive research with a quantitative approach, having as a method of procedure the survey, the data were collected through a cross-sectional questionnaire. The data were collected from electronics forms sent to controllers from all over Brazil using the professional LinkedIn network. A total of 457 forms were submitted and received answered 121, corresponding to a response rate of 26.47%, the collection period occurred from December 2017 to January 2018. Data analysis was based on descriptive and inferential statistics. In order to reach the purpose of this study, it was necessary to map the characteristics of the respondents, where the majority are men, are between 36 and 45 years old, a good part has a degree in accounting sciences, graduated in a private HEI, already have a postgraduate degree; have graduated (undergraduate) for at least 11 years and hold up to nine years of acting as controller. Before performing the analysis of significance, it was necessary to identify the perception of the respondents about functions; goals; the controller as an organizational unit and the competencies of the controller. It was identified that 97.67% of the functions presented to controllers are within the concordance range. With regard to Controllability as an organizational unit, respondents believe that the controller should be linked to financial or accounting board. In relation to the objectives, 100% are understood as belonging to controller. Of the business, social and technical skills, 98.27% are perceived positively by the respondents. Regarding the inferential analysis, it was tested the significance of the group characteristics of the controllers and the functions, objectives, controllability as an organizational unit and the competencies of the controller. Among all, we have the Age characteristic as the one that presented the most significance in the analyzes performed. Followed by the nature of the institution and time after graduation (graduation) of the interviewees. However, all the characteristics in any of the analyzes presented significance. In the analyzes it was evident that characteristics of the respondents that were worked influence the way in which they perceive the controller.

Keywords: Controllability. Controller. Perception.

LISTA DE QUADROS

Quadro1- Históricos relacionados à evolução da controladoria.....	25
Quadro 2- Controladoria como um órgão Staff, segundo a literatura.....	35
Quadro 3- controladoria como um órgão linha, segundo a literatura.....	35
Quadro 4- Responsabilidades do controlador	36
Quadro 5- Funções da controladoria mais citadas na literatura	38
Quadro 6- Funções da controladoria por categoria	39
Quadro 7- Principais funções da controladoria nas empresas têxteis catarinenses.....	40
Quadro 8- Comparativo com outros países das principais funções do controller.....	42
Quadro 9 - Competências de negócios	49
Quadro 10- Competências sociais	50
Quadro 11- Competências técnicas	50
Quadro 12- Escalas de mensuração.....	54
Quadro 13- Variáveis relativas às características dos respondentes	55
Quadro 14- Variáveis relativas à controladoria como função.....	56
Quadro 15- Variáveis relativas à controladoria como unidade organizacional	56
Quadro 16- Variáveis relativas aos objetivos da controladoria	57
Quadro 17- Variáveis relativas a competências de negócios	58
Quadro 18- Variáveis relativas a competências sociais	58
Quadro 19- Variáveis relativas a competências técnicas	59
Quadro 20- Resumo da composição do questionário.....	62

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -Entendimentos da controladoria enquanto ciência	28
Figura 2 - Controladoria como um órgão de linha	32
Figura 3 - Controladoria vinculada ao diretor de finanças	32
Figura 4 - Controladoria vinculada ao presidente	34
Figura 5 - Aspectos relevantes para a determinação das funções e atividades da controladoria	46
Figura 6 - Tipologia adotada	52
Figura 7 - Fórmula da taxa de resposta	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Distribuição de frequência da idade dos entrevistados.....	66
Tabela 2- Distribuição de frequência do sexo dos entrevistados.....	67
Tabela 3- Distribuição de frequência da área na qual os entrevistados obtiveram o título de graduação.....	67
Tabela 4- Distribuição de frequência da natureza da instituição na qual os entrevistados obtiveram o título de graduação	68
Tabela 5- Distribuição de frequência da obtenção do título de Pós-Graduação por parte dos entrevistados	68
Tabela 6- Distribuição de frequência de tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados	68
Tabela 7- Distribuição de frequência do tempo de experiência dos entrevistados como controller	69
Tabela 8- Percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria	70
Tabela 9- Percepção dos entrevistados sobre a posição da controladoria na estrutura organizacional.....	72
Tabela 10- Percepção dos entrevistados sobre a estrutura interna da controladoria	73
Tabela 11 - Percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria.....	73
Tabela 12- Percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria.....	74
Tabela 13- Percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios atribuídas aos controllers	75
Tabela 14- Percepção dos entrevistados sobre as competências sociais atribuídas aos controllers	77
Tabela 15- Percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas atribuídas aos controllers	79
Tabela 16- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e seus dados pessoais (p).....	82
Tabela 17- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e sua formação profissional (p)	84
Tabela 18- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e sua experiência (p).....	86
Tabela 19- Significância das relações entre as características dos entrevistados e suas percepções sobre a controladoria e a estrutura das organizações (p)	88

Tabela 20- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e seus dados pessoais (p)	88
Tabela 21- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e sua formação profissional (p).....	89
Tabela 22- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e sua experiência (p)	89
Tabela 23- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e seus dados pessoais (p).....	90
Tabela 24- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e sua formação (p)	91
Tabela 25- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e sua experiência (p).....	92
Tabela 26- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do controller e seus dados pessoais (p).....	93
Tabela 27- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do controller e sua formação (p)	94
Tabela 28- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do controllers e suas experiências (p).....	95
Tabela 29- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do controller e seus dados pessoais (p)	96
Tabela 30- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do controller e sua formação (p)	97
Tabela 31- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do controller e sua experiência (p).....	98
Tabela 32- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do controller e seus dados pessoais (p).....	99
Tabela 33- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do controller e sua formação (p)	100
Tabela 34- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do controller e sua experiência (p).....	101

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico1- RM das funções da controladoria.....	71
Gráfico 2- RM das competências de negócios	76
Gráfico 3 - RM das competências sociais.....	78
Gráfico 4 - RM das competências técnicas.....	80

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IES Instituição de Ensino Superior

MP Média Ponderada

RM Ranking Médio

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 JUSTIFICATIVA	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	20
1.3 OBJETIVOS	23
1.3.1 Objetivo Geral	23
1.3.2 Objetivos Específicos	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTROLADORIA	25
2.2 CONTROLADORIA COMO ÁREA DE CONHECIMENTO.....	27
2.3 CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL.....	29
2.4 FUNÇÃO DA CONTROLADORIA.....	36
2.5 O PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA E SUAS COMPETÊNCIAS.	47
3 METODOLOGIA	51
3.1 TIPOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO.....	51
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	53
3.3 VARIÁVEIS	54
3.4 COLETA DE DADOS.....	59
3.4.1 Método e instrumento de coleta	59
3.4.2 Construção e validação do questionário	60
3.5 TÉCNICAS PARA A ANÁLISE ESTATÍSTICA DE DADOS.....	62
3.5.1 Estatística descritiva	63
3.5.2 Testes não paramétricos	64
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS	66
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	66
4.1.1 Características dos respondentes	66
4.1.2 Funções da controladoria	69

4.1.3 Controladoria como unidade organizacional	72
4.1.4 Objetivos da controladoria	74
4.1.5 Competências do <i>Controller</i>	75
4.2 TESTES ESTATÍSTICOS	81
4.2.1 Relações entre as características dos <i>controllers</i> e suas percepções sobre as funções da controladoria.	81
4.2.2 Relações entre as características dos entrevistados e suas percepções sobre a controladoria e a estrutura das organizações.	87
4.2.3 Relações entre as características dos <i>controllers</i> e suas percepções sobre os objetivos da controladoria.	90
4.2.4 Relações entre as características dos <i>controllers</i> e suas percepções sobre as competências dos <i>controllers</i>	93
4.2.4.1 Competências de negócios.....	93
4.2.4.2 Competências sociais.....	96
4.2.4.3 Competências técnicas.....	99
5 CONCLUSÃO.....	103
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	107
APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA	115

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

As atividades empresariais ao longo do tempo sofreram modificações. Fatores como aumento das atividades empresariais, porte da organização e concorrentes impactaram de maneira direta a forma de gerir os negócios. As empresas que outrora operavam em um contexto social relativamente estável, tiveram que se adaptar para conseguir sobreviver a esse novo meio social, implementando ou melhorando seus planejamentos e controles, pois, com o aumento da concorrência, os paradigmas produtivos têm pressionado as organizações a examinar comumente o seu posicionamento competitivo (GONÇALVES e DA SILVA, 1999).

A expansão das atividades empresariais e as novas formas de fazer negócio reclamam por controles de gestão cada vez mais eficientes. Antes da revolução industrial as atividades de comércio eram efetuadas, em sua maioria, por artesãos que raramente consistiam em pessoa jurídica. Com a mudança no perfil das atividades comerciais muitas empresas surgiram e a maneira de conduzir os negócios mudou. A segregação de papéis ficou mais forte, o que outrora era concentrado na mesma pessoa, passa a ser assumido por mais de um ator.

Com a separação de papéis, distribuídos em: investidor, administrador, vendedor, comprador, entre outros, surgem interesses diversos, o que reclama um número maior de relatórios e informações, que por sua vez demandam por controles eficientes para produzir relatórios com dados mais confiáveis e tempestivos. A empresa, nesse novo contexto, precisa suprir as demandas informacionais que lhe são impostas. A necessidade de um controle eficiente é uma realidade inevitável para as organizações que querem ser manter sustentáveis.

Por causa do dinamismo com que as transformações vêm acontecendo no meio empresarial, a Controladoria está sendo cada vez mais requerida nas organizações, pois o suporte informacional que a ela produz pode auxiliar o processo de tomada de decisão. Segundo Fietz, Costa e Beuren (2007), devido às constantes mudanças no mercado, os gestores necessitam tomar decisões tempestivas, que por sua vez requerem informações exatas, concisas e de rápido acesso.

A presença da Controladoria nas empresas tem aumentado, pois as organizações necessitam cada vez mais de um volume maior de informações. Santos (2013) destaca que no âmbito empresarial a Controladoria ganhou evidência, pois auxilia os gestores e proprietários

no processo decisório. O autor afirma que o papel da Controladoria é fornecer conhecimentos gerenciais a respeito de todos os setores de negócio.

O relevo da Controladoria para as empresas é também enfatizado por Marcioretto (2016), quando afirma ser a Controladoria o mecanismo que os gestores e proprietários utilizam como instrumento para ajudar a conduzir os recursos da organização de maneira a oferecer serviços e produtos à população de modo eficaz, para que as benfeitorias disponibilizadas sejam verdadeiramente sentidas pelos seus clientes.

Dias e Wohlgemuth (2016 p. 108) comentam que “a controladoria moderna passa a ser um diferencial para as grandes organizações, cumprindo um controle e dando assistência em diversas áreas dentro da empresa, tendo como base sua relação e interpretação das informações a que tem acesso”.

De acordo com Bianchi, Backes e Giongo (2006), as organizações buscam auxílio no setor de controladoria para serem mais competitivas e estruturadas. Vieira, Lima e Carmo Filho (2012) destacam que a controladoria é um instrumento primordial que ajuda o processo decisório.

A controladoria nasce da necessidade de controles efetivos dentro das empresas, e para a compreensão desse fenômeno muitas pesquisas vêm sendo realizadas sobre a temática. Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) destacam a comprovação teórica acerca da relevância da controladoria, assim como a importância de angariar evidências empíricas em relação à área do saber, sobretudo no Brasil, o que vem impulsionando a execução de investigações na área.

Investigações sobre controladoria servem a diferentes finalidades, entre elas a criação de ambientes de controles e auxiliar o processo de gestão. Entender como funciona, quais as funções a ela atribuídas, como ela está alocada na estrutura organizacional, qual é a estrutura interna da controladoria, quais os seus objetivos, como ela contribui para o processo de decisão, entre outros aspectos, é de suma relevância para o amadurecimento teórico e empírico da controladoria.

É sabido que as investigações sobre controladoria estão presentes em todos os setores da economia. Estudos estão sendo realizados em diferentes perfis de organizações, e mostram o quão diversificado são os ambientes de pesquisa nos quais a controladoria é analisada. Têm-se como exemplos as investigações realizadas, no segundo setor, pelos autores Manvailer, Diehl e Leite (2017); Callado e Amorim (2017); Fernandes e Galvão (2016); Gonçalves, Santos e Lavarda (2016); Leite, Diehl e Manvailer (2015); Lima et al. (2011); Beuren e Müller (2010).

Os estudos sobre a controladoria não se restringem apenas às empresas do setor privado, muito se discute também no âmbito público. Os artigos de Melo et al. (2016); Assis, Silva e Catapan (2016); Silva, Carneiro e Ramos (2015); Cavalcante e Luca (2013); Suzart, Marcelino e Rocha (2011) abordam a controladoria direcionada ao segundo setor.

Há também pesquisas sendo realizadas sobre a controladoria relacionando-a ao terceiro setor, a saber: Da Silva e Velho (2011); Morgan e Benedicto (2009); Valadão Júnior, Malaquias e Sousa (2008); Campos e Robles Junior (2001).

Todavia, Lunkes et al. (2009) salientam que a literatura apresenta assimetrias acerca do campo de atuação e estudo da controladoria, especificamente em relação às suas funções. Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010, p. 107) destacam que “a controladoria é uma área de estudos que carece de definições e conceituações claras, isso inclui um conjunto básico de funções”. A partir disso percebeu-se que a temática precisa de consolidação teórica, visto que na literatura o conceito de controladoria é percebido de maneiras diferentes. Para alguns pesquisadores ela é uma área do conhecimento, para outros ela é uma nova ciência. Outra perspectiva encontrada nas bibliografias analisadas é aquela em que a controladoria é entendida apenas como uma unidade organizacional (setor).

As funções da controladoria não estão consolidadas, segundo Souza e Borinelli (2012), por isso a realização de investigações sobre essa temática é contributiva não só para o entendimento mais claro das funções, mas para a compreensão de modo mais amplo da controladoria.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.13) salientam que “funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento”. Neste sentido, identificar quais são as funções e as receptivas atividades que na prática são atribuídas à controladoria, pode contribuir para o estabelecimento das fronteiras de atuação da mesma, pois, já que esta é uma área multidisciplinar, a delimitação de seu escopo ajudará na consolidação de suas práticas. Estudar sobre as funções da controladoria dentro do contexto organizacional permite identificar quais são as funções mais recorrentes na prática das organizações, se alguma emergiu ou entrou em desuso. Isto proporcionará uma oxigenação no campo de estudo, pois aproxima o conhecimento teórico à realidade.

Alguns pesquisadores já adentraram por essa seara de pesquisa, como: Borinelli (2006); Fachini, Beuren, Do Nascimento (2009); Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) e Carvalho et al. (2014). Todavia, essa temática ainda carece de investigação. Entretanto, as contribuições oriundas de investigações relacionadas às funções da controladoria permitem aos

estudiosos do tema um olhar mais pragmático da realidade, ajudam a entender como o fenômeno está ocorrendo. Estes entendimentos, por sua vez, contribuem para aproximar o conhecimento teórico daquele efetivamente prático, principalmente no cenário nacional.

Outro ponto relevante no estudo das funções da controladoria de maneira empírica é o de investigar a controladoria dentro do cotidiano organizacional, o que traz a possibilidade de identificar se realmente existem e quais são os aspectos que influenciam o número de funções atribuídas à mesma. Schmidt, Santos e Martins (2014) citam o tamanho da organização e a forma como a mesma foi constituída como variáveis que influenciam o volume de funções atribuídas à controladoria dentro do ambiente organizacional. Neste sentido, pode-se inferir que a observação das funções de controladoria dentro de diversos cenários sejam eles pertencentes a organizações do primeiro, segundo e terceiro setor da economia, de micro, pequeno, médio e grande porte, auxiliará no entendimento real de como as funções da controladoria estão situadas e se existem, de fato, diferenças dentro dessas diversas realidades.

Souza e Borinelli (2012) salientam que o campo da controladoria possui uma performance relativamente recente no mercado brasileiro e que ainda não está consolidado. Portanto, há muito que se discutir, ainda não existe uma consolidação teórica sobre o que é controladoria, quais as funções e respectivas atividades. Compreender as funções da controladoria, as modelizações são importantes porque servem de base para um mapeamento funcional da controladoria nas empresas. Quais as funções ínsitas a controladoria? Essa é uma indagação recorrente entre os acadêmicos e principalmente dentro das organizações.

Além do rol de funções atribuídas à controladoria, é de suma relevância a compreensão de outros pontos, tais quais objetivos da controladoria; aspectos organizacionais da controladoria e entender quais as competências que um *controller* deve possuir. Esta pesquisa é importante, pois coloca em contraste a prática funcional e o que é transmitido por meio dos ensinamentos da literatura especializada.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A controladoria vem angariando espaço nas organizações, e hoje é uma realidade presente em muitas empresas, principalmente nas de grande e médio porte. Na visão de Perez Junior, Pestana e Franco (1997); Vieira e Silva (2013) e Carvalho et al. (2014) a controladoria tem ganhado destaque nas organizações, principalmente por causa da função estratégica, pois as organizações necessitam de orientações direcionadas para o futuro. Para Assis, Silva e

Catapan (2016) a controladoria tem exercido uma conduta de evidência na gestão estratégica das empresas.

A controladoria teve sua área de atuação ampliada dentro da estrutura organizacional, de aspectos básicos, e a ela estão sendo agregadas funções mais complexas, fazendo com que o seu papel seja expandido para diversas atividades, de acordo com Lunkes et al. (2009).

Segundo Lima (2010, p. 24) “a controladoria se expandiu para outras áreas da empresa em busca de uma maior gestão de custos, por exemplo, abrangendo informações que antes estavam restritas em determinadas áreas da empresa”. O autor afirma ainda que foi com essa expansão que a controladoria se tornou um órgão que dialoga com todos os setores da organização, com isso podendo auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Segundo Lunkes et al. (2009), no início a controladoria era ligada estritamente a aspectos básicos da contabilidade e passou, com o tempo, a exercer funções mais amplas. No estudo realizado por Borinelli (2006) foram identificadas vinte e oito áreas internas nas quais a controladoria atua na estrutura organizacional. O que corrobora com o entendimento da ampliação da área de atuação da controladoria dentro da organização.

Para Lunkes e Schonrenberger (2009) a controladoria opera nos sistemas vitais de uma organização, atuando na coordenação do planejamento, controle, sistemas de informação, gestão de pessoal e organizacional.

Não foi só a área de atuação da controladoria que foi ampliada, o número de funções atribuídas à controladoria também cresceu ao longo dos anos. Kanitz (1976) evidencia seis funções básicas para que o controlador possa dirigir ou implantar sistemas. Já Mosimann e Fisch (1999) apontam 17 funções para o controlador.

O número de funções da controladoria tem aumentando, isso pode ter acontecido por pelo menos dois fatores: o primeiro, pela dinâmica do mercado e exigência dos seus diversos *stakeholds*, como já destacado por Beuren, Bogonie Fernandes (2008). Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 20) afirmam que “ com a evolução do processo de negociação que ocorreu nos últimos anos, o volume de transações em muitas organizações tem sofrido mudanças significativas, aumentando sensivelmente a complexidade do papel da controladoria nesse novo mercado”.

O segundo ponto é que acadêmicos intensificaram seus estudos nas últimas décadas, na busca por tentar entender o que é a controladoria. No estudo bibliométrico realizado por Peleias et al. (2010), investigou-se a produção acadêmica de artigos em controladoria no período de 10 anos, referentes a 1997-2006. Esta pesquisa mostra que no primeiro ano de

análise do recorte, apenas 4 artigos foram identificados, o que representa 2,6%. Já no último ano, o número atingiu 26 publicações (16,9%).

No início do século vigente, a literatura define de forma mais clara as funções do *controller* diferenciando-as daquelas pertencentes à controladoria. Borinelli (2006) listou 8 funções, já Lunkes e Schnorrenberger (2009) elaboraram uma única lista com 20 funções. No trabalho realizado por Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), eles usaram uma listagem com 43 funções. Percebe-se que o tamanho da lista de funções cresceu muito ao longo de uma década.

A literatura não é unânime sobre o elenco de funções da controladoria. Identificou-se, na literatura referente à temática em estudo, que existem várias listas de funções da controladoria e, além dessa diversidade, verificou-se que até mesmo em listas que apresentam funções iguais, as atividades descritas são, muitas vezes, distintas.

Isso dificulta o entendimento dos leitores acadêmicos e profissionais, o que produz diversas indagações como: qual lista seguir? Uso a mais recente? Devo mesclar essas listas? Crio uma nova lista? Quais os limites de atuação da controladoria? Quais são os objetivos da controladoria? Qual o papel efetivo do *controller*? Quem deve definir as funções da controladoria são as empresas? O que é a controladoria? Quais as competências necessárias para um *controller*? Uma infinidade de reflexões poderia ser descrita, em consequência da falta de clareza e delimitação da controladoria, principalmente no cenário brasileiro.

Vale ressaltar que as funções atribuídas à controladoria não são puramente contábeis, haja vista que ela possui uma pluralidade de conhecimentos, oriundos de diversas ciências, a saber: Administração, Contabilidade, Economia, Estatística, entre outros (Borinelli, 2006; Monteiro e Barbosa, 2011; Carvalho Júnior, 2012). Essa diversidade de saberes encadeia uma série de práticas vinculadas à controladoria, de maneira que entender esse universo possibilitará a compreensão profunda do papel da controladoria dentro das organizações.

A falta de clareza e de um escopo bem definido sobre o que é controladoria provoca um *gap* na compreensão dos leitores, principalmente para os iniciantes. Existem muitos artigos, livros, dissertações e teses que são atribuídos à temática da controladoria, o que pode passar a impressão para quem ler de modo superficial, que é fácil compreender o que é a controladoria. Todavia, como mencionado por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013, p. 283), estudiosos assíduos do tema, tanto na literatura quanto na prática, os entendimentos acerca das funções básicas da controladoria são “concepções insatisfatórias, confusas e por vezes contraditórias”, fato que provoca dificuldades no entendimento das mesmas.

Além da falta de entendimento sobre as funções, muitas questões ainda não estão esclarecidas, a exemplo dos objetivos, estrutura de poder, organização interna, competências do *controller*. Lima (2010, p. 23) destaca que “o assunto é polêmico e tem sido discutido ao longo dos anos”. Borinelli e Rocha (2007) afirmam que há fragilidades no escopo teórico sobre a controladoria, os autores ressaltam também que o arcabouço teórico da mesma possui características predominantemente normativas, precisando de um número maior de evidências práticas, fato que ressalta a relevância de pesquisas empíricas para o amadurecimento da controladoria.

Sabe-se que a controladoria hoje, principalmente no Brasil, é uma realidade dentro de muitas organizações. De acordo com Lunkes, Schnorrenberger e Alexandre (2016), o fato de a controladoria ser oriunda da prática pode ter contribuído para a evolução da mesma sem ter conceitos e funções bem delimitadas. Ou seja, a controladoria nasce de modo pragmático e se desenvolve dentro das organizações. A academia, por sua vez, tenta entender esse fenômeno, porém, como os profissionais que trabalham com ela de maneira direta a percebem?

Diante do que foi exposto surge a seguinte questão norteadora: **qual a percepção dos *controllers* sobre a controladoria? Complementarmente, será que suas características influenciam nesta percepção?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar as relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre a controladoria.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Mapear as características dos *controllers* participantes do estudo;
- Identificar a percepção dos *controllers* sobre as funções da controladoria;
- Identificar a percepção dos *controllers* sobre a controladoria como unidade organizacional;
- Identificar a percepção dos *controllers* sobre os objetivos da controladoria;

- Identificar a percepção dos *controllers* sobre as competências;
- Analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as funções da controladoria;
- Analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre a controladoria como unidade organizacional;
- Analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre os objetivos da controladoria.
- Analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as competências dos *controllers*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTROLADORIA

As práticas de controle não são algo novo, pois as primeiras civilizações já as usavam. De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 2) “os pressupostos do controle, tácitos ou explícitos, são inerentes à própria existência humana e com ela evoluem”. Os autores afirmam ainda que as práticas de controle, mesmo sendo bastante rústicas, já eram utilizadas desde os homens das cavernas, na medida em que contavam o número de seus animais e necessitavam prever a quantidade de alimentos para períodos de inverno.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) realizaram uma síntese dos marcos de evolução da controladoria, eles foram destacados no quadro 1. Nota-se que o primeiro ponto informa a existência da controladoria nas sociedades egípcias, na qual os autores relatam que no século XIII já era utilizado o termo *comptroller*. Deste então as práticas de controles foram sendo desenvolvidas, o que demandou o surgimento de profissionais para exercer tais funções.

Conforme Francisco et al. (2013), devido a revolução industrial houve um aumento expressivo do número de empresas, que por sua vez necessitavam cada vez mais de novos e melhores controles. Os autores se referem à época da revolução industrial, período que trouxe grandes mudanças na forma de comercialização, aumentando e aperfeiçoando o número de fábricas e o volume de produção, tendo como resultado a necessidade de mais controles.

Quadro1- Históricos relacionados à evolução da controladoria

(...) A controladoria já existia no antigo Egito antigo	(1866) O governo inglês criou os escritórios de controladoria e Auditoria Geral
(1292) O termo <i>comptroller</i> já é usado. Sua provável origem do latim medieval contra <i>rolatus</i>	(1892) A <i>General Eletric Company</i> é a primeira empresa a instituir a posição de <i>controller</i>
(1400) O título de <i>comptroller</i> já era utilizado em cargos da <i>English Royal Household</i>	(1931) Criação do <i>Controller Institute of América</i>
(1778) O congresso dos EUA instituiu o cargo de <i>comptroller</i>	(1962) Mudança para financial <i>Executives Institute</i>
(1789) O departamento de tesouraria estabelece a função de <i>comptroller</i>	(1970) O início das pesquisas sobre o Gecon com o prof. Armando Catelli
(1855) A ferrovia Pensilvânia é a primeira empresa a instituir o cargo de <i>comptroller</i>	(2009) Grave crise econômico-financeira coloca em xeque os procedimentos de controle e gestão vigentes

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.8).

O modo de exercer a controladoria dos Estados Unidos foi fundamental para o desenvolvimento das práticas de controle, visto que, conforme destacadas no quadro 1, a *General Eletric*, em 1892, foi a primeira organização a instituir o cargo *Controller*.

De acordo com Fietz, Costa e Beuren (2007), Oro et al. (2009) e Marciorretto (2016), a controladoria teve seu início no começo do século passado. Para eles seu surgimento está atrelado ao desenvolvimento das grandes empresas, mas foi no final do século vinte que ela

ganhou destaque no meio empresarial e transformou-se em referencial no planejamento, controle e no aumento da lucratividade da firma.

O país onde nasceu a controladoria segundo Monteiro e Barbosa (2011) foi os Estados Unidos, a partir do desenvolvimento empresarial, seguido das fusões que aconteceram entre as organizações, transformando-as em grandes empresas, que, por consequência, tiveram um acréscimo na complexidade de suas operações. Os autores falam que no Brasil a controladoria foi inserida nas organizações com o estabelecimento das multinacionais americanas.

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) afirmam que foi a partir do ano de 1960 que a controladoria foi inserida no mercado brasileiro, com a chegada das grandes empresas norte americanas, mas foi a partir da década de 70 que os pesquisadores buscaram introduzir as práticas de controladoria em suas investigações e estudos acadêmicos.

De acordo com Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) inicialmente a controladoria encontrava-se intensamente amparada no controle, e por consequência, seu alicerce estava nas Ciências Contábeis. Com o decorrer do tempo, com o crescimento da complexidade das organizações, este espectro foi se ampliando e outras áreas foram introduzidas, como o sistema de informações e planejamento. Os autores também destacam que esta evolução não aconteceu de modo linear, nações como Estados Unidos e Alemanha encontram-se em diferentes fases de desenvolvimento da controladoria.

A controladoria transitou por diversas fases de evolução com o propósito de responder às questões apresentadas no ambiente organizacional, conforme Beuren, Bogonie Fernandes (2008). De acordo com Schmidt, Santos e Martins. (2014, p.1) “a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da revolução industrial”. Os Schmidt, Santos e Martins. (2014, p.1) também destacam quatro aspectos como responsáveis pelo surgimento da controladoria, a saber: “aumento em tamanho e complexidade das organizações; globalização física das empresas; crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias e aumento no número de fontes de capital”.

O aumento das empresas e a complexidade das operações nas organizações ocorreram na medida em que as demandas sociais cresceram. As organizações que vendiam apenas para o comércio local, que tinham clientes e fornecedores limitados, passaram a ter a oportunidade de expandir seus negócios para outros lugares, de fazer contatos com diversos clientes e fornecedores, independentemente da localização geográfica.

A globalização ocasionou aumento na concorrência (Berti, 2011). A abertura dos mercados, além da concorrência, trouxe um leque de possibilidade para as organizações, como:

novos clientes, novos fornecedores, novos investidores, entre outros. Esses incrementos também implicaram no aumento das obrigações com todos os *stakeholders* da organização. Essas mudanças reclamaram por novos e melhores controles organizacionais.

2.2 CONTROLADORIA COMO ÁREA DE CONHECIMENTO

No momento atual existem na literatura diversas definições sobre o que seja controladoria, o que demonstra que não há um consenso entre os pesquisadores, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009). Para Schnorrenberger et al. (2007), embora a controladoria tenha um papel de relevo, não existe consenso sobre a definição da mesma, porque ela possui um campo de atuação muito amplo, que vai desde os setores operacionais até a alta gestão da organização.

Na literatura analisada, foram identificados dois tipos principais de perspectivas em que os autores tratam a controladoria: na primeira ela é entendida enquanto área de conhecimento; e na segunda, como unidade organizacional.

Sobre a primeira perspectiva, a controladoria como área do conhecimento, foram encontrados dois pontos de vista na literatura: o primeiro entende a controladoria como uma ciência autônoma, e o segundo acredita que a mesma é um estágio evolutivo da Ciência Contábil. Já sob a ótica da controladoria como uma ciência autônoma, ela é entendida como um conjunto de princípios e metodologias vindos de outras áreas do saber, entre elas, Administração, Contabilidade, Direito, Economia, Estatística, Informática, Matemática, Psicologia e Sociologia (Borinelli, 2006; Monteiro e Barbosa, 2011; Carvalho Júnior, 2012), áreas que sugerem uma direção para a eficácia organizacional (FLESCHE, 2010).

Ainda na perspectiva da controladoria como ciência autônoma, Borinelli (2006, p. 105) conceituou controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Conforme Nascimento e Reginato (2010), a controladoria como área do saber anda junto às vertentes teóricas que alicerçam o gerenciamento de uma organização, compreendendo as estruturas da organização, sejam elas físicas, financeiras, operacionais ou humanas, e ainda as causas e consequências em que a organização é administrada.

Mosimann e Fisch (1999) destacam que a controladoria, como área de conhecimento, está presente em uma organização, independentemente se ela possui ou não um órgão

específico. Os autores ainda afirmam que a controladoria está inserida dentro do grupo das ciências sociais, tendo por objetivo de estudo a gestão econômica.

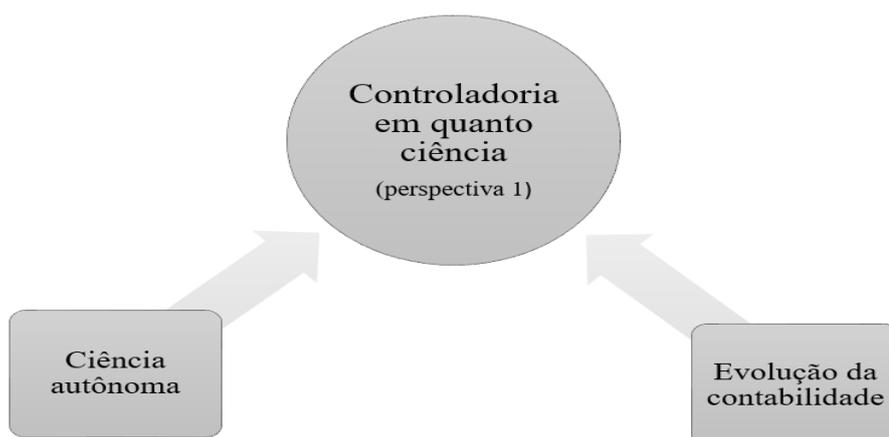
Para Nascimento e Reginato (2010) quanto maior for o entendimento angariado, mais recursos a área de conhecimento denominada controladoria terá para efetuar suas funções de monitorar o sistema organizacional, de divulgar informações essenciais aos gestores, participar da preparação dos planos, indicar divergências (se houver) entre o planejado e o executado.

O segundo entendimento, encontrado na literatura específica acerca da controladoria como área do conhecimento, é que a controladoria é evolução da contabilidade. De acordo com Padoveze (2004, p. 7) ela “é o atual estágio evolutivo da ciência contábil”. Ele trata a controladoria como sendo a nova contabilidade, e ainda afirma que “a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda sua plenitude”. (PADOVEZE, 2004, p. 3).

Na visão de Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007, p. 23) “a controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização”. Conforme Oro et al. (2009) a contabilidade, buscando se adaptar às necessidades empresariais, teve uma evolução natural para um conceito chamado de controladoria.

A figura 1 representa duas vertentes de entendimento da controladoria sobre a perspectiva 1, que é a controladoria como ciência perspectiva a qual, para alguns pesquisadores, a controladoria é sim uma ciência autônoma, embora para a outra ela seja a evolução das Ciências Contábeis.

Figura 1 -Entendimentos da controladoria enquanto ciência



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Fato que evidencia que ainda se faz necessário estudar o que é a controladoria. Pois, percebe-se ela ainda não chegou a um nível de maturidade conceitual. Ainda existem dúvidas se a controladoria é ciência ou não, e se for ciência, ainda existe a discussão sobre se ela é uma nova área de saber, ou se é uma nova roupagem para a contabilidade. Em algum momento esse tipo de discussão não será tão constante como em outras áreas, a exemplo da economia e administração.

É válido destacar que para a discussão referente à controladoria como ciência autônoma ou não, existe toda uma questão envolvendo diversos aspectos, incluindo a epistemologia. Este trabalho contenta-se apenas em apontar que existem diferentes entendimentos encontrados na literatura.

2.3 CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL

A perspectiva 2, abordada nesse estudo, é o entendimento da controladoria como unidade organizacional. Flesch (2010) afirma que a controladoria, vista sob este aspecto, tem como propósito assegurar que as informações usadas no processo de tomada de decisão sejam apropriadas, e de ajudar os gestores das empresas na busca pelo êxito nos aspectos econômico e organizacional.

Segundo Fonseca Júnior (2009), a controladoria é o órgão organizacional que é responsável pela contabilidade fiscal, financeira, gerencial e societária, além de manter o sistema de informações contábeis e ajudar no processo de gestão organizacional, possuindo como apoio a área de conhecimento controladoria.

Já para Padoveze (2004, p. 30) a “controladoria é 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 empresa”.

A controladoria, para desenvolver suas funções, pode ter ou não uma estrutura física. Todavia, ela opera no planejamento organizacional e no fornecimento de informações patrimoniais, econômicas, fiscais e contábeis, além de participar do processo de modelagem do sistema de informações com o intuito de que a gestão da organização seja mais transparente e eficaz. (FONSECA JÚNIOR, 2009).

Nascimento e Reginato (2010) afirmam que a unidade organizacional controladoria deve possuir um grande entendimento das atividades operacionais da organização. Os autores salientam que essa é a única maneira de alcançar a sua missão e realizar previsões dos efeitos

sobre decisões no resultado geral da organização. Beuren e Müller (2010) salientam que ao constituir um setor de controladoria, devem ser estabelecidos seus objetivos e sua missão, e estes precisam ser congruentes com o propósito da organização.

O objetivo da controladoria, segundo Tarifa (2007), é proporcionar informações que auxiliem no processo da tomada de decisão, e que ajude os executivos a alcançar o êxito de seus setores e, por consequência, a eficácia empresarial. Nesse sentido, Borinelli (2006, p. 209) listou um número bem maior de objetivos da controladoria, foram dez, a saber:

- Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- Garantir informações adequadas ao processo decisório;
- Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;
- Administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- Zelar pelo bom desempenho da organização;
- Viabilizar a gestão econômica;
- Criar condições para exercer o controle;
- Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e
- Desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização. (BORINELLI 2006, p. 209)
-

Segundo Mosimann e Fisch (1999), a unidade organizacional controladoria, assim como todos os setores da organização, deve se empenhar para que a missão da empresa seja alcançada e para garantir a continuidade empresarial. Os autores afirmam que o papel da controladoria é de grande relevância na coordenação de esforços que objetivem a sinergia do resultado global, e que este seja maior que o somatório individual de cada setor.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26) “a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”. Já para Borinelli (2006, p. 204) a missão da controladoria é “zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia”. Para Luciani, Cardoso e Beuren (2009, p. 12) a “controladoria, com a missão de ser uma área com visão ampla, tem como função precípua auxiliar na gestão empresarial”.

Schmidt, Santos e Martins (2014) afirmam que a controladoria passou a ser indispensável no apontamento de quais são os setores e as atividades que geram valor para a empresa, admitindo que esta é umas das únicas maneiras de uma organização alcançar sua missão, através da geração de valor.

Neste intuito, entende-se que a controladoria deve possuir a visão global, mas, primeiramente a individual de cada setor da empresa, com o intuito de maximizar o resultado da organização, pois, se uma área da organização está deficiente, ela comprometerá o resultado de toda a organização.

Conforme Schnorrenberger et al. (2007), para que os objetivos das organizações sejam alcançados, elas realizam combinações de diversas naturezas, sendo um desses arranjos a estrutura hierárquica de poder.

Para que o papel da controladoria na instituição possa ser entendido, se faz necessário identificar a posição da mesma na estrutura organizacional. Segundo Sobral e Peci (2013), as estruturas empresariais existem com o intuito de controlar as atividades da organização, e são estabelecidas para que os sujeitos se conformem às exigências da empresa.

Sobral e Peci (2013) explicam que a autoridade é uma das formas de poder, estando diretamente relacionada com a estrutura organizacional, e que o nível de autoridade se divide em linha e de *staff*.

Para um entendimento mais aprofundado da controladoria dentro do ambiente organizacional, faz-se necessário entender como ela é alocada e qual autoridade é designada à mesma. Para tanto, é preciso entender qual é a autoridade atribuída ao departamento de linha e ao departamento de *staff*. Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.148) afirmam que:

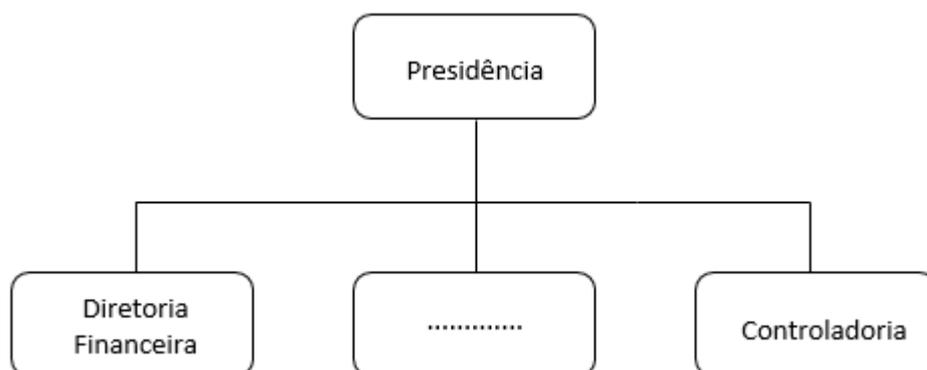
(...) é importante entender que o posicionamento da controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade atribuído ao seu gestor depende de diversos fatores. Dentre eles, podem-se destacar: tipo de estrutura organizacional-funcional, divisional ou matricial; perfil do gestor da área; cultura organizacional; dentre outros (LUNKES E SCHNORRENERGER, 2009, p.148).

A posição hierárquica da controladoria em uma organização depende de como a empresa enxerga a controladoria dentro de sua estrutura. Lunkes e Schnorrenberger (2009) ressaltam que não existe um consenso na literatura sobre o nível de autoridade no qual o departamento de controladoria deve ser alocado, se linha ou *staff*.

Em relação ao órgão de linha, Coelho, Lunkes e Machado (2012) afirmam que as unidades de execução (linha) são assinaladas pela autoridade unidimensional e pelo princípio escalar. O órgão de linha possui o poder de comando e controle em relação aos seus subordinados na execução das atividades fins da organização (SOBRAL e PECI, 2013). Fonseca Júnior (2009) explica que os órgãos de estrutura de linha possuem superiores e subordinados e suas atividades são direcionadas para operacionalizar.

A figura 2 ilustra a controladoria alocada como um órgão de linha. Nesse formato, ela está ligada a alta administração da organização, possui autoridade para comandar, coordenar e controlar (LUNKES E SCHNORRENBERGER, 2009). Sobral e Peci (2013, p. 268) salientam que “os gerentes de linha desempenham as tarefas que refletem a meta principal e a missão de uma organização”.

Figura 2- Controladoria como um órgão de linha



Fonte: Adaptada de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.149).

Outro posicionamento da controladoria no organograma organizacional como órgão de autoridade linear é ilustrado pela figura 3. De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), nesse terceiro arranjo a controladoria está ligada ao diretor de finanças e contabilidade. Todavia, os autores frisam que nessa posição o setor perde seu poder de influenciar e a função de coordenar.

Figura 3- Controladoria vinculada ao diretor de finanças



Fonte: Adaptada de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.149).

Schmidt, Santos e Martins (2014) elencam algumas desvantagens da controladoria enquanto órgão subordinado ao gestor administrativo/financeiro. Os autores destacam que nesse tipo de arranjo organizacional, o *controller*, que é o responsável pela controladoria, perde parte de sua autonomia, em razão de não ter a facilidade de intervir no processo de tomada de decisão dos principais executivos; o *controller* pode encontrar resistência por parte dos executivos em utilizarem as informações geradas no departamento de controladoria, além da dificuldade de avaliação do desempenho individualizado de cada gestor, em especial ao gestor ao qual se está diretamente subordinado.

Sobre a posição hierárquica da controladoria vinculada ao diretor de finanças Schnorrenberger et al. (2007, p. 4) comentam que:

Considerando a expectativa de que o *controller* seja o profissional responsável pela coordenação do alinhamento estratégico dos esforços a serem empreendidos, entende-se que ele deva atuar num nível que lhe permita ter livre acesso a todas as áreas da organização, isto é, mais próximo ao nível de assessoria direta à diretoria executiva ou cúpula estratégica.

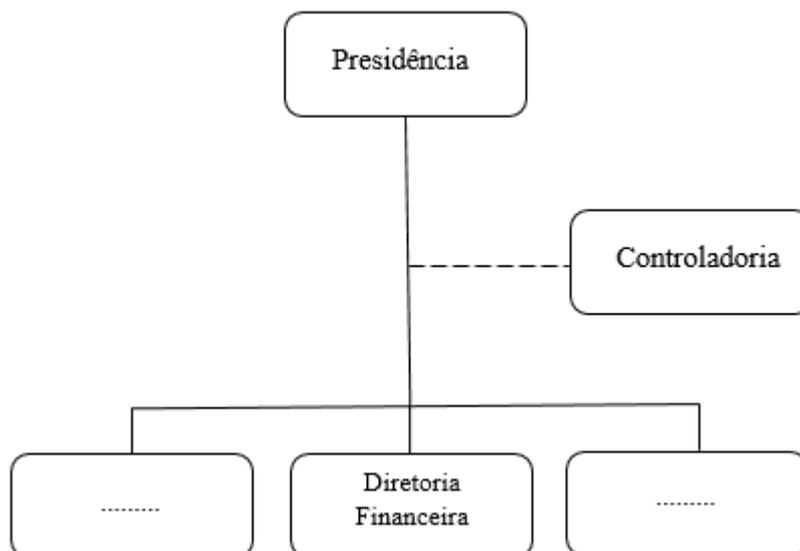
Sobral e Peci (2013) salientam que, com o crescimento das empresas, foram criados alguns departamentos para auxiliar os órgãos de linhas, estes departamentos são classificados como *staffs* e possuem autoridade de assessoria.

Para Coelho, Lunkes e Machado (2012) os órgãos de assessoria (*staff*) realizam instruções, apontam diretrizes, realizam assessoramento e outros serviços pertinentes. Fonseca Júnior (2009) afirma que os departamentos *staff's* são constituídos para assessorar os setores que realizam atividades-meio da organização.

Na figura 4, a controladoria é representada como *staff*, a qual encontra-se vinculada ao presidente da organização. Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), neste formato a controladoria não tem o poder de decidir e comandar, todavia, influencia as diversas áreas da empresa de maneira indireta, por intermédio do presidente.

Sobre a controladoria ser um órgão *staff* e vinculada diretamente ao presidente, Schmidt, Santos e Martins (2014) destacam que:

(...) esse posicionamento deve-se ao fato de que o *controller* somente poderá exercer suas atividades tendo autonomia para interferir no processo decisório dos principais gestores. Essa interferência caracteriza-se pela geração de informações para que as decisões dos gestores sejam as melhores possíveis para que a entidade atinja sua missão, além de responsabilizar-se por todo o processo de avaliação de desempenho organizacional. (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014, p. 25)

Figura 4- Controladoria vinculada ao presidente

Fonte: Adaptada de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.149).

De acordo com Fonseca Júnior (2009), a controladoria como um departamento *Staff* (figura 4) tem o papel de auxiliar de modo direto a alta gestão da organização. Sobral e Peci (2013) explicam que os órgãos de linha possuem a capacidade de assessoramento, através da realização de aconselhamentos, e exercem assistência aos gerentes de linha na execução de suas atividades.

Borinelli (2006) realizou uma análise com autores nacionais e internacionais a respeito do entendimento da controladoria ser um órgão de linha ou de *staff*. Nos achados de sua pesquisa, o autor percebeu que o papel da controladoria difere entre autores nacionais e estrangeiros. Para os escritores estrangeiros a controladoria se dedica a dar suporte, assessorar, consolidar e, no máximo, coordenar o processo de elaboração dos planos, ou seja, um órgão *staff*, e na ótica dos pesquisadores nacionais a controladoria é entendida na posição de linha. Os quadros 2 e 3 listam os autores analisados por Borinelli.

Quadro 2-Controladoria como um órgão *Staff*, segundo a literatura

AUTORES	POSIÇÃO ADOTADA	JUSTIFICATIVA
Souza (1993, p.139)	<i>Staff</i>	Desempenha atividades informativas.
Anthony e Govindarajan (2004, p. 156)	<i>Staff</i>	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.
Horngren et al. (2004, p.14)	<i>Staff</i>	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha. Fornece serviços especializados aos outros gestores.
Yoshitake (1982, p.40) e Hartman et al. (1981)	<i>Staff</i>	Não apresentada.
Nakarawa (1980, p. 4)	<i>Staff</i>	Somente os gerentes de linha controlam as operações.
Mambrinin et al. (2004, p. 5)	<i>Staff</i>	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.
Tung (1993, p.107)	Conselheiro e consultor	Não tem autoridade direta sobre as operações de outras unidades organizacionais.
Padoveze (1993, p.IX)	Apoio (não assessoria)	Tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão
Oliveira (1998, p. 22)	Controle e assessoria	Não apresentada.
Siegel et al. (1997, p. 10)	Conselheiro financeiro da administração	Não apresentada.

Fonte: Borinelli (2006, p. 214).

Quadro 3-controladoria como um órgão linha, segundo a literatura

AUTORES	POSIÇÃO ADOTADA	JUSTIFICATIVA
Crozatti (1999, p.12) e Moura e Beuren (2000, p. 65)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (1998, p.28)	Linha	É responsável por diversos trabalhos rotineiros.
Padoveze (2004, p. 33)	Linha	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.
Souza (1993, p.139)	Linha	Desempenha atividades de controle e planejamento.

Fonte: Borinelli (2006, p. 215).

Os resultados encontrados por Borinelli (2006) em relação aos entendimentos dos autores sobre a autoridade da controladoria dentro da estrutura organizacional revelam que não há consolidação sobre o nível de autoridade da controladoria.

Como já apresentado, existem autores que entendem a controladoria como um órgão de linha e, outros, como *staff*. Todavia, para Mosimann e Fisch (1999, p. 116), a controladoria executa a função de um órgão *staff* e linha ao mesmo tempo, pois “compete a busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica; propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica”.

Fatos que reafirmam a necessidade de estudos sobre a controladoria, pois é fato que existe uma pluralidade de entendimentos, porém a consolidação sobre aspectos como missão,

objetivos e a autoridade que um departamento de controladoria deve desenvolver ainda se faz necessário.

2.4 FUNÇÃO DA CONTROLADORIA

O campo da controladoria é uma área escassa ainda de investigações, conceitos nítidos e um consenso sobre o conjunto principal de funções, conforme Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010).

A literatura apresenta diferentes agrupamentos de funções da controladoria. Serão apresentadas algumas listas sobre o que venha a ser as funções da controladoria. Conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 93-94) o controlador deve responsabilizar-se pelas seguintes questões:

Quadro 4- Responsabilidades do controlador

Conjunto dos sistemas contábeis empregados na empresa;	Estudos econômico-financeiros, incluindo as influências de forças econômicas e sociais e do governo sobre o resultado econômico das atividades da empresa
Reforço do controle interno por meio da auditoria interna	Aprovação do pagamento e assinatura de títulos de crédito em consonância com o tesoureiro
Preparação e explicitação das análises financeiras	Aplicação de regulamentos quanto às cauções prestadas e ações emitidas pela empresa
Manutenção dos contratos celebrados pela empresa com terceiros	Preparação e aprovação de normas internas elaboradas para cumprimento de decisões administrativas tomadas pelos acionistas controladores ou por acordo de acionistas, ou ainda, para o cumprimento de dispositivos legais ou exigências governamentais, quando se tratar do assunto a respeito da gestão econômica.
Administração das questões fiscais e tributárias	Assessorar os demais gestores para a correção dos desvios entre o planejamento e a execução
Estabelecimento, coordenação e administração de um plano adequado para o controle das operações empresariais	Gerenciamento do sistema de informações que dá suporte ao processo decisório da gestão econômica
Fiscalização dos objetivos, efetivação das políticas, processos e estrutura organizacional da empresa estabelecidos em conjunto com os demais gestores.	Preparação de informações de ordem econômico-financeira para as entidades governamentais, acionistas controladores ou a quem, por acordos, tem negócio com a empresa.
Coordenação e preparação da informação para auditoria externa, bem como ser o elo de ligação da empresa com auditores independentes	Gerenciamento da área de controladoria
Proteção dos ativos da empresa	

Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p. 93-94).

As funções descritas por Mosimann e Fisch (1999) abarcam uma grande área de atuação para a controladoria, desde aspectos operacionais até níveis estratégicos. Por sua vez, Borinelli (2006) listou 8 funções para a controladoria e descreveu as respectivas atividades:

Função Contábil: a função contábil possui o propósito de registro, elaboração e gerenciamento das demonstrações contábeis e financeiras, bem como atender a todos os

usuários da informação contábil da instituição, suprindo suas demandas informacionais. Além disso, desenvolver procedimentos contábeis de controle, (BORINELLI, 2006).

Função Gerencial-Estratégica: esta função compreende a promoção de informações que irão auxiliar o processo de tomada de decisão e essas informações são de caráter contábil, financeiro, econômico e patrimonial. Além de cooperar com os gestores, para que todo o processo seja sinérgico e por consequência o objetivo da organização seja alcançado, (BORINELLI, 2006).

Função de Custos: “compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamento de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linha de negócios e de clientes”. (BORINELLI, 2006, p. 137).

Função tributária: abarca as atividades concernentes à contabilidade fiscal, para que a instituição possa atender os requisitos fiscais e obrigações acessórias que são previstas em dispositivos legais, ou seja, as atividades de registro, apuração e controles de tributos, contribuições, impostos e elaboração do planejamento tributário da empresa. (BORINELLI, 2006).

Função de proteção e controle dos ativos: “compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e controlar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização”. Borinelli (2006, p. 137).

Função de controle interno: no que tange ao controle interno, deve ser realizada a conferência das informações emitidas entre os setores da organização, com o intuito de proteger todo o patrimônio da organização. (BORINELLI, 2006).

Função de controle de risco: o intuito dessa sétima função é a de identificação, análise, mensuração, avaliação, divulgação e controle dos possíveis riscos que a organização pode sofrer, compreendendo riscos internos e externos, bem como estimando seus possíveis impactos. (BORINELLI, 2006).

Função de gestão da informação:

Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. Desse ponto de vista, fazem parte das atividades de controladoria desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, estando fora do escopo de suas funções a preocupação com o gerenciamento da tecnologia e infraestrutura dos sistemas. (BORINELLI, 2006, p. 138-139).

O trabalho realizado por Borinelli (2006) trouxe grandes contribuições para o desenvolvimento dos estudos acerca da controladoria. Outros pesquisadores também elaboraram estudos sobre as funções da controladoria. Alguns resultados dessas investigações serão apresentados neste trabalho. Entre eles, a pesquisa efetuada por Lunkes et al. (2009), na qual os autores produziram um quadro sobre as funções da controladoria, com base na análise da literatura publicada no Brasil, Alemanha e Estados Unidos. O quadro 5 expressa o resultado que os autores obtiveram.

Quadro 5- Funções da controladoria mais citadas na literatura

PAÍS	EUA		BRASIL		ALEMANHA		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
FUNÇÃO								
Planejamento	8	80	8	80	10	100	26	87
Controle	7	70	10	100	8	80	25	83
Sistema de informação	0	0	5	50	8	80	13	43
Elaboração relatório e interpretação	7	70	5	50	2	20	14	47
Contábil	5	50	6	60	0	0	11	37
Auditoria	3	30	1	10	0	0	4	13
Administração dos impostos	4	40	0	0	0	0	4	13
Controle Interno	1	10	0	0	0	0	1	3
Avaliação e deliberação	1	10	2	20	1	10	4	13
Avaliação e consultoria	1	10	1	10	2	20	4	13
Relatórios Governamentais	2	20	0	0	0	0	2	7
Proteção de ativos	5	50	1	10	2	20	8	27
Processamento de dados	1	10	1	10	0	0	2	7
Mensuração de risco	1	10	1	10	0	0	2	7
Organização	1	10	0	0	2	20	3	10
Direção	1	10	1	10	2	20	4	13
Desenvolver pessoal	1	10	0	0	1	10	2	7
Análise e Avaliação econômica	5	50	1	10	2	20	8	27
Atender agentes de Mercado	1	10	3	30	2	20	6	20
Coordenação	0	0	0	0	4	40	4	13

Fonte: Adaptado Lunkes et al (2009, p. 70).

A função mais presente na totalidade de obras analisadas por Lunkes et al. (2009) foi o planejamento, que representou 87%. No Brasil, o controle é a função mais recorrente, estando presente em todas as literaturas analisadas. A função controle interno nos três países analisados

só obteve 3% de participação, ou seja, só foi contabilizada uma vez, mais especificamente pelos autores Anthony e Govindarajan (2001).

As funções que não obtiveram nenhuma frequência na literatura nacional, além do controle interno, foram: administração de impostos, relatórios governamentais, organização, desenvolvimento pessoal e coordenação.

No cenário nacional as funções que são mais expressivas, segundo a literatura analisada por Lunkes et al. (2009) são: o planejamento, controle, sistema de informação, elaboração relatório e interpretação e contábil.

Nota-se que houve um crescimento do número de funções em relação à pesquisa apresentada por Borinelli (2006) e Lunkes et al. (2009). Na primeira pesquisa foram expostas 8 funções, na segunda 20. Em um curto espaço de tempo, apenas 3 anos, o número de funções atribuídas à controladoria cresceu mais que o dobro.

Lunkes, Schnorrenberger e Alexandre (2016), elaboraram um quadro no qual separam as funções da controladoria por categorias, denominadas de “contador de feijão” e “parceiro de negócio”. Os autores afirmaram que no primeiro conjunto foram agrupadas as funções mais básicas, e no segundo estão as funções que possuem mais proximidade com a tomada de decisão, as que são proativas e possuem visão estratégica.

Quadro 6- Funções da controladoria por categoria

"contador de feijão"	"parceiro de negócios"
Gestão do sistema contábil	Coordenação do planejamento e controle estratégico implementação e alinhamento estratégico
Gerenciamento de tributos	
Planejamento e elaboração do orçamento	Sistema de informações (gerenciamento do conteúdo)
Execução do orçamento	
Auditoria	Gestão de pessoas (gerenciamento do sistema de motivação/incentivos)
Controle interno	
Gestão do sistema custos	Proposição de novos investimentos
Controle do orçamento	Mensuração e avaliação de desempenho
Fornecimento de informações aos gestores	
Avaliação de propostas de investimento	
Controle financeiro	
Avaliação financeira.	

Fonte: Lunkes, Schnorrenberger e Alexandre (2016, p. 6).

De acordo com Wiggers, Lunkes e De Souza (2015) a categoria “contador de feijão” compreende um papel direcionado a atividades mais técnicas e normalmente possui uma remuneração salarial mais baixa em comparação com aquelas recebidas pelos “parceiros de negócios” e estes por sua vez, têm atribuições focadas na parte estratégica da organização. Os autores supracitados também destacam que os “parceiros de negócios”, participam do processo de tomada de decisão”.

Observa-se que além do aumento do número de funções, autores como: Lunkes, Schnorrenberger e Alexandre (2016, p. 6) e Wiggers, Lunkes e De Souza (2015), classificam as funções em dois grandes grupos.

Algumas listas sobre as funções da controladoria foram formadas a partir de resultados de pesquisas empíricas. De acordo com Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p. 3) “a realização de estudos empíricos sobre as funções existentes e desempenhadas por um *controller*, permitem guiar tanto profissionais quanto pesquisadores sobre como o mercado enxerga este profissional”.

O quadro 7, representa a lista elaborada por Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009), que foi fruto de pesquisa empírica. Os autores elencaram as principais funções encontradas no cenário pesquisado, que consistiu em grandes empresas têxteis catarinenses.

Quadro 7- Principais funções da controladoria nas empresas têxteis catarinenses

Principais funções	N	%
Ajuda a administração na determinação de políticas, planejamento a execução das mesmas.	14	87,5
Mantém registros dos procedimentos de proteção a todos os interesses relacionados ao negócio.	13	86,7
Ajuda a administração na direção, coordenação e controle das operações.	13	81,3
Acompanhamento e elaboração do orçamento empresarial.	1	6,3
Acompanhamento e elaboração dos contratos de resultados das áreas da organização.	1	6,3
Elaboração do Balancete Gerencial.	1	6,3
Elaboração e implantação do planejamento estratégico.	1	6,3
Gestão do fluxo de caixa.	1	6,3
Responsável pelo custo contábil e gerencial.	1	6,3

Fonte: Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009, p.11).

Nesse cenário investigado por Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009), destacam-se as funções de apoio ao planejamento e execução para determinação de políticas organizacionais. Neste grupo de empresa, a elaboração do balancete (uma das demonstrações

contábeis), a elaboração e implantação do planejamento estratégico, gestão do fluxo de caixa e a responsabilidade pelo custo contábil e econômico apareceram de maneira inexpressiva, pois apenas umas das empresas admitiram que este tipo de função é realizada pela controladoria.

Pesquisas envolvendo análises de anúncio de vagas para contratação de *controllers* também estão produzindo listas sobre as funções exigidas pelas empresas para estes profissionais.

A investigação realizada por Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016) evidenciada no quadro a seguir, foi efetuada através de análises de sites de oferta de emprego da Inglaterra. Como sua pesquisa foi similar a de outros autores, eles unificaram uma lista com dados de pesquisas semelhantes realizadas em outros países. Essa lista possui um olhar mais pragmático, pois está elencando as funções que as empresas requereram, ou seja, as exigências do mercado.

Isso contribui bastante com o campo, principalmente pelo caráter comparativo, pois permite à academia observar se ela e o mercado estão caminhando, em relação a este aspecto, de modo convergente, ou se estão seguindo direções contrárias.

Quadro 8- Comparativo com outros países das principais funções do *controller*

Função	Inglaterra		Brasil		Portugal		Espanha		Alemanha	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Rotinas Contábeis	89	9	131	7,45	-	-	33	5,63	-	-
Elaboração e interpretação de relatórios	82	8,3	205	11,7	52	9,7	114	19,5	10	0,93
<i>Forecast</i>	67	6,8	42	2,39	-	-	-	-	-	-
Orçamento	66	6,7	97	5,51	51	9,51	60	10,2	168	15,7
Fluxo de caixa	64	6,5	49	2,79	-	-	3	0,51	-	-
Gestão de Pessoas	53	5,4	-	-	5	0,93	-	-	-	-
Administração de impostos	45	4,6	41	2,33	29	5,41	-	-	25	2,34
Auditoria	43	4,4	55	3,13	21	3,92	12	2,05	40	3,74
Funções financeiras	41	4,2	150	8,53	-	-	5	0,85	-	-
Controle	40	4,1	179	10,2	163	30,4	132	22,5	294	27,5
Análise e Otimização de Processos	40	4,1	-	-	-	-	27	4,61	-	-
Conselheiro de Negócios	33	3,3	-	-	-	-	-	-	-	-
Relatórios Gerenciais	29	2,9	105	5,97	-	-	-	-	-	-
Desenvolver Pessoal	27	2,7	10	0,57	-	-	-	-	-	-
Sistemas de informação	27	2,7	-	-	21	3,92	-	-	42	3,93
Análise de Resultados	27	2,7	-	-	-	-	26	4,44	-	-
Interação Departamentos	22	2,2	-	-	-	-	-	-	-	-
Planejamento	19	1,9	91	5,17	53	9,89	-	-	249	23,3
Desenvolvimento de indicadores	18	1,8	38	2,16	-	-	-	-	-	-
Gestão dos custos	15	1,5	102	5,8	-	-	25	4,27	-	-
Novos projetos	14	1,4	48	2,73	-	-	-	-	-	-
Gestão de Risco	14	1,4	-	-	-	-	-	-	-	-
Análise de custos	13	1,3	-	-	-	-	7	1,19	-	-
Análise e avaliação econômica	12	1,2	167	9,49	-	-	42	7,17	-	-
Avaliar e controle de investimentos	12	1,2	-	-	13	2,43	-	-	7	0,65
Implementação de planejamento	11	1,1	-	-	25	4,66	-	-	-	-
<i>Compliance</i>	11	1,1	-	-	-	-	-	-	-	-
Sistema contábil	8	0,8	-	-	20	3,73	-	-	7	0,65
Estudos de viabilidade	8	0,8	-	-	-	-	6	1,02	-	-
Criar ferramentas de controle	7	0,7	-	-	-	-	5	0,85	-	-
Motivação	6	0,6	-	-	17	3,73	-	-	4	0,37
Coordenação de planejamento.	6	0,6	-	-	5	0,93	-	-	-	-
Supervisão	6	0,6	-	-	-	-	17	2,9	-	-
Contato com os fornecedores	6	0,6	-	-	-	-	14	2,39	-	-
Análise de contratos	4	0,4	48	2,73	-	-	-	-	-	-
Sistemas de custos	1	0,1	-	-	46	8,58	-	-	130	12,2
Análise das despesas	1	0,1	-	-	-	-	27	4,61	-	-
Análise de dados	1	0,1	-	-	-	-	11	1,88	-	-
Alinhamento dos objetivos e metas	-	-	-	-	15	2,8	-	-	23	2,15
Condução das áreas de controladoria	-	-	106	6,03	-	-	-	-	-	-
Manutenção sistema gestão	-	-	80	4,55	-	-	-	-	-	-
Coordenação	-	-	15	0,85	-	-	14	2,39	71	6,64
Econômica	-	-	-	-	-	-	6	1,02	-	-
Total	988		1759		536		586		1070	

Fonte: Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p. 8 e 9).

Como se pode observar no quadro anterior, as únicas funções comuns aos cinco países são a elaboração e interpretação relatórios; orçamento, auditoria e controle. A Inglaterra foi o país que mais apresentou variedade de funções. O que implica dizer que, apesar do mundo globalizado, as funções atribuídas à controladoria nestes cinco países são entendidas de maneira distinta, ou seja, não há uma padronização.

A origem das listas de funções atribuídas à controladoria provém de vários cenários, entre eles estão: investigações realizadas a partir da análise da literatura (BORINELLI, 2006; LUNKES et al. 2009), por resultado de pesquisas com *controllers* (ANDREATTA, SILVEIRA E OLINQUEVITCH (2009), por análise de oferta de emprego para *controllers* (CANELLA, SCHÄFER E SCHNORRENBGER, 2016).

Do estudo realizado por Borinelli (2006) até o estudo desenvolvido por Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016) houve um aumento significativo do número de funções atribuídas à controladoria. Em uma década, o número de funções aumentou, de uma lista com 8 funções, para uma com 43 , o que implica dizer que o papel da controladoria se tem expandido.

Todavia, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) afirmam que definir, no cotidiano, os papéis da controladoria é um trabalho difícil, em consequência do grande número de conceitos apresentados na literatura. Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 20) afirmam que

Constata-se assim que há diversas perspectivas e visões sobre o que seja a controladoria e quais suas funções. Porém, entende-se que elas não são, necessariamente, conflitantes, e que podem, inclusive, ser complementares constituindo-se em partes do todo (LUNKES e SCHNORRENBGER, 2009, p. 20).

De acordo com Suzart, Marcelino e Rocha (2011), a controladoria exerce uma função relevante no cotidiano das organizações. Ajudar na elaboração da estratégia, preparação do orçamento, de normas, do planejamento, da inserção e/ou prática dos modelos de decisão, gestão e informação. Estas são algumas das atuações da controladoria, independentemente da organização, com ou sem fins lucrativos.

Fato é que o papel da controladoria tem sofrido mudanças, que podem ser acompanhadas nas principais funções da controladoria listadas por Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 22 e 23) são:

- Estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação consistente com os objetivos da companhia (missão).
- Gerenciamento do rico operacional por meio da administração dos sistemas de controles internos.
- Preparação, análise e interpretação do que será disponibilizado no sistema de informações e que servirá de base para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão; preparação das demonstrações externas que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral.

- Desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades para adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para a administração e controle dos negócios.
- Supervisionar impostos federais, estaduais, locais e internacionais, incluindo o relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; instituir programas de seguro, cobertura e provisões; desenvolver e manter sistemas e procedimentos; supervisionar as funções de tesouraria; instruir programas de relações com investidores e financiadores etc. (SCHMIDT, SANTOS E MARTINS, 2014, p. 22 e 23).

A dificuldade em determinar de maneira precisa as funções da controladoria, pode se justificar por diversos fatores. Observou-se na literatura que as funções atinentes à controladoria variam em razão de diferentes aspectos, a saber: porte da organização, natureza do empreendimento, nível da internacionalização, estrutura organizativa, qualificação da mão de obra, localização geográfica, grau de desenvolvimento tecnológico, dentre outros.

Porte da organização

De acordo Oliveira, Perez Júnior e Silva (2008, p. 84) “quanto maior é a entidade, em geral, mais complexa é a organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação em cada momento das atividades da organização”. O porte das organizações define o grau de complexidade do negócio e, por conseguinte, aquele das demandas de controle. Empresas que integram cadeias de valor mais complexas requerem estruturas de controles corporativos compatíveis com esse nível de complexidade.

As funções da controladoria podem ter diversas atividades, dependendo da dimensão e filosofia da organização, conforme Nascimento e Reginato (2010).

O porte da instituição influencia na importância atribuída à controladoria, por causa das funções que a controladoria executa, conforme Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016). Os autores salientam que em organizações menores, quem realiza as funções da controladoria são os próprios donos das empresas.

Natureza do empreendimento

Relativamente à natureza do empreendimento, a realidade corporativa revela a existência de uma relação direta entre as peculiaridades do negócio e a tipicidade dos controles operacionais exigidos. Os controles operacionais compreendem procedimentos vinculados à atividade fim da organização, portanto seu detalhamento alcança aspectos pontuais. Assim, o

desenho dessas atividades é específico aos objetivos corporativos no nível de gestão e das operações.

Alguns negócios requerem atividades peculiares ao segmento de atuação. Os agronegócios, em sua maioria, possuem como função estratégica a atividade de monitoramento do mercado de *commodities*.

Nível da internacionalização

A inserção dos negócios no âmbito internacional reclama adequação das práticas contábeis às exigências domésticas. As práticas contábeis são influenciadas pelas legislações de natureza societária, empresarial e tributária. Os controles contábeis, fiscais e gerenciais são sensíveis às necessidades dos *stakeholders* e às exigências normativas. De fato, “com a implantação das normas internacionais, surgiram várias atividades que a controladoria precisou desenvolver, alterando os procedimentos e, conseqüentemente, a rotina das pessoas envolvidas” (BEUREN E ALMEIDA, 2012, p. 10).

Estrutura organizativa

A controladoria compreende atividades de natureza estratégica, gerencial (tático) e operacional. Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.81) explicam que a “função do controle e avaliação no processo de planejamento estratégico consiste em acompanhar o desempenho do sistema, por meio da comparação entre o realizado e o previsto, especialmente quanto aos objetivos e desafios”.

No que tange ao nível tático e operacional Lunkes e Schnorrenberger (2009) esclarecem que os controles gerenciais compreendem comandos de planos de investimentos, treinamento, aperfeiçoamento e criação de produtos. Já no controle operacional os autores salientam que esse é o nível de efetuação, e que o orçamento está dentro dos instrumentos mais usados para o acompanhamento deste último controle.

De acordo com Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 24) “o desenho da estrutura organizativa da entidade depende diretamente do nível de autoridade definida e dos controles implementados”. Todo esse arranjo de controle organizacional, em seus diferentes níveis, irá influenciar na composição das funções na organização, e, por consequência, afetar as atividades que a controladoria irá adotar.

Qualificação da mão de obra e localização geográfica

A qualificação da mão de obra local é um fator determinante do nível de complexidade das funções da controladoria. O *background* de formação do *controller* e sua equipe são fatores limitantes do modelo adotado, inibindo o aproveitamento gerencial de seu potencial de gestão. Segundo Schmidt, Santos e Martins (2014), com o aumento e alteração das funções da controladoria, tornou-se imprescindível a formação e contratação de profissionais mais qualificados, com mais competências.

O *knowhow* do trabalhador que pretende atuar na área de controladoria está cada vez com um sarrafo mais alto. Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 20) postulam que “o profissional da área de controladoria deverá possuir várias qualificações para poder exercer as várias atividades demandadas do mercado”. Todavia, nem sempre as empresas encontram trabalhadores que possuam todas as exigências requeridas, principalmente nas cidades afastadas dos grandes centros de formação profissional.

Grau de desenvolvimento tecnológico

Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 20) afirmam que “com a evolução dos mercados, o ambiente de negócio sofre mudanças, entre elas, os avanços tecnológicos da área de sistemas e computação, o que acaba repercutindo diretamente nas funções de controladoria”. A tecnologia é facilitadora do controle, ensejando maior integração e comunicação entre as áreas. Quanto maior essa integração, maior será a cobertura eficaz dos procedimentos de acompanhamento, controles preventivos, defectivos e corretivos.

Figura 5- Aspectos relevantes para a determinação das funções e atividades da controladoria



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Os aspectos elencados não são exaustivos, novos determinantes podem surgir. A controladoria atua em ambientes movimentados por questões econômicas e sociais, que por sua vez são dinâmicos e sensíveis às mudanças.

2.5 O PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA E SUAS COMPETÊNCIAS.

A profissão *Controller* nasce no começo do século passado, a partir da evolução da administração de grandes empresas norte americanas (CALIJURI, SANTOS e DOS SANTOS, 2005). De acordo com Kanitz (1976) os primeiros profissionais que foram selecionados para ocuparem o cargo de *controllers* eram os responsáveis pelo setor contábil ou financeiro.

Wiggers, Lunkes e De Souza (2015) afirmam que com o acirramento das operações de mercado, as funções de um *controller* estão sendo requisitos indispensáveis nas organizações, e sua presença ou ausência pode gerar impactos nos resultados. A procura por profissionais que possuam um olhar sistêmico dos processos de produção e que tenham a capacidade de otimizar os resultados de todas as áreas da organização tem se tornado algo corriqueiro em muitas organizações, principalmente as de médio e grande porte (SCHNORRENBARGER et al., 2007). Os autores salientam que neste perfil se enquadram os profissionais responsáveis pela direção da controladoria.

Bruni e Gomes (2010) destacam que o *controller* deve possuir uma visão sistêmica da organização, além de ter um bom conhecimento nas áreas financeiras e operacionais. Os *controllers* e a área em que atuam exercem influência dentro do contexto organizacional, pois possuem dados de todos os setores da instituição, o que os permite produzir as informações necessárias para auxiliar no processo decisório (SCHNORRENBARGER et al., 2007).

Duque (2011, p. 3) ressalta que “as tarefas do *controller* podem variar drasticamente conforme o tamanho da empresa e se ela tem outros gestores no lugar que lidam com as funções relacionadas”.

Schnorrenberger et al. (2007) afirmam que para que a controladoria consiga alcançar seus propósitos, a mesma deve se apoiar em um funcionário qualificado, que possua as competências essenciais para o exercício da função.

De acordo com Monteiro et al. (2015, p. 67) o *controller* é

O responsável incumbido pela área de controladoria para prestar informações econômicas, financeiras e gerenciais em uma organização, onde além do domínio destas áreas, é preciso que o mesmo esteja atento às modificações externas que a organização possa sofrer, vislumbrando garantir que as informações sejam tempestivas e pertinentes, onde seja ainda capaz de visualizar prováveis riscos de mercado no qual a organização está inserida (MONTEIRO et al., 2015, p. 67).

Segundo Oro, Beuren, Carpes (2013, p. 23) “o perfil do *controller* está muito mais associado à sua postura frente à organização em que atua, do que propriamente sua aptidão técnica, visto que essa já é a premissa para assumir o cargo”.

Lunkes e Schnorrenberger (2009); Machado et al. (2010) explicam que para que a controladoria possa atender as suas atividades, ela necessita de uma junção diversas competências (técnicas e pessoais), caso a controladoria seja composta por um conjunto de pessoas, as competências devem estar nesse grupo; porém se for formada por apenas um profissional, este necessita englobá-las também. Callado e Amorim (2017) salientam que o conjunto de competências da instituição e de seus funcionários produzem reflexos na performance da organização e de seus colaboradores.

De acordo com D’amelio e Godoy (2009) a competência é entendida sob o ponto de vista da mobilização de capacidades, como conexão e aplicação do conhecimento (saber), das habilidades (saber fazer) e das atitudes (do saber ser/agir) para a solução de conflitos ou solucionar os desafios. Já Fleury e Fleury (2004, p. 30) definem competência como “um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo”.

Fernandes e Galvão (2016, p. 10) afirmam que “o *controller* ou Controlador é o profissional que reúne todas as características para realizar as funções da controladoria, independentemente de sua formação acadêmica, desde que possua os atributos necessários”.

Já para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 28)

O controller é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Calijuri (2005, p. 60) afirma que “entre todos os executivos de uma empresa o *Controller* é o profissional que está na posição única de assumir a mentalidade apreciativa de qualquer problema que afete o lucro do negócio”.

Para Oliveira (2015) o profissional de controladoria precisa possuir agilidade em atitudes e raciocínio, deve estar preparado para a identificação de problemas, riscos, realização análises de diferentes situações e propor soluções para as mesmas, além de interpretar e fornecer informações que vão subsidiar o processo de tomada de decisão.

Callado e Amorim (2017) mapearam 61 competências essenciais que um *controller* deve possuir para uma boa atuação profissional, sendo 13 competências de negócios, 18 sociais e 30 técnicas.

Quadro 9 - Competências de negócios

Responsabilidade socioambiental	Criatividade para solucionar os problemas
Administrar e organizar o tempo das atividades	Capacidade de tomar decisão com imparcialidade
Elaborar o planejamento Organizacional	Melhoria contínua e busca por inovação
Gestão de Recursos financeiros	Foco na qualidade em todas as decisões
Orientar para resultados	Orientação para o cliente
Pensar e agir estrategicamente	Preocupação com segurança e saúde
Saber orientar os funcionários	

Fonte: Callado e Amorim (2017, p. 62).

As competências de negócios segundo Fleury e Fleury (2004), são aquelas vinculadas à compreensão dos negócios da organização, a missão, objetivos, quem são seus clientes e concorrentes, além do ambiente social e político no qual a instituição está inserida.

O *Controller* necessita ter competências nas diversas áreas do negócio. Em uma empresa distribuidora de combustível, por exemplo, esse profissional precisa saber como é produzido o insumo básico, a maneira de armazenamento, quais são as medidas de segurança, haja vista que trabalha com materiais de alta combustão, entre outras. O *controller* tem papel fundamental neste processo, por ser ele o principal fornecedor das informações que darão suporte à gestão estratégica da organização.

Já as competências sociais, Fleury e Fleury (2004) explicam que são aquelas necessárias para a interação com os indivíduos. Para que a missão da controladoria seja alcançada, o *controller* precisa interagir com todas as áreas da organização, assim ele necessita ter capacidade e clareza na comunicação.

Quadro 10- Competências sociais

Busca o autodesenvolvimento	Comunica-se, na forma escrita, com clareza e objetividade
Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	Comunica-se, na forma oral, com clareza e objetividade
Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe
Capacidade de análise e síntese	Flexibilidade nas relações interpessoais
Capacidade de autocrítica	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho
Capacidade para ouvir os outros	Habilidade de negociação
Capaz de formar equipes cooperativas e comprometidas	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos
Liderança para gerir pessoas	Postura proativa e realizadora
Interação com as pessoas	Tolerância à pressão

Fonte: Callado e Amorim (2017, p.62).

No terceiro grupo estão concentradas as competências técnicas. Estas, segundo Fleury e Fleury (2004), são competências características para a realização de certas atividades. O *controller*, por exemplo, deve possuir conhecimentos contábeis e administrativos para desempenhar com eficiência as suas atividades.

Quadro 11- Competências técnicas

Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	Administração das obrigações para com terceiros
Administração de recursos disponíveis e realizáveis	Agir como consultor interno em todas as áreas do hotel
Assessorar a cúpula administrativa	Conhecimento na área fiscal
Conhecimento na área contábil	Conhecimento na área financeira
Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	Conhecimento técnico do setor de controladoria / controles gerais
Controlar sistemas contábeis	Coordenar e reportar dados relevantes
Desenvolver análise de risco	Desenvolver análise financeira
Elaboração das diretrizes de controles internos	Elaborar a previsão de receitas
Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	Elaborar políticas e orçamentos
Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	Otimizar os resultados econômicos da empresa
Gerenciar indicadores de performance	Realizar análise econômica/ financeira
Prover suporte informacional à gestão empresarial	Realizar o acompanhamento técnico dos projetos
Supervisionar das atividades nas áreas de custos	Supervisionar a contabilidade
Supervisionar a escrituração	Supervisionar o funcionamento de todos os setores

Fonte: Callado e Amorim (2017, p. 63).

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é caracterizada exploratório-descritiva. A escolha metodológica justifica-se pela natureza do objetivo geral, essencialmente exploratório, e dos objetivos específicos, de função descritiva. Esta classificação tem base na obra de Marconi e Lakatos (2008).

A pesquisa exploratória antecede aos demais tipos de pesquisa, pois se trata de uma investigação de reconhecimento, e engloba investigações de áreas que ainda estão em fase embrionária, ou seja, pouco exploradas. As ações exploratórias nas investigações empíricas trazem problematizações com finalidades de:

- Obter familiaridade com o tema;
- Conhecer mais profundamente o campo e;
- Amadurecer as abordagens temáticas, lançando mão de observações de naturezas variadas, tanto qualitativas quanto quantitativas.

Já as pesquisas descritivas possuem como propósito essencial observar a realidade do fenômeno investigado e descrevê-lo. De acordo com Prodanov e De Freitas (2013), neste tipo de pesquisa, a observação, registro, análise e organização das informações devem ser efetuados sem qualquer manipulação do investigador, em que não pode ocorrer qualquer juízo de valor pré-concebido, e a transcrição da realidade investigada deve ocorrer de maneira literal.

Isto posto, esse enquadramento afigura-se coerente com as diretrizes deste trabalho. Os estudos exploratório-descritivos combinados, na visão de Marconi e Lakatos (2008, p.71) são aqueles:

(...) que têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas tanto descrições quantitativas e/ou qualitativas quanto a acumulação de informações detalhadas como as obtidas por intermédio da observação participante. Dá-se precedência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis. (MARCONI e LAKATOS, 2008 p. 71).

Avançando na definição tipológica desta investigação, o estudo classifica-se como aplicado. As pesquisas aplicadas correspondem àquelas que possuem como propósito produzir conhecimentos para aplicação prática, direcionados à resolução de dificuldades específicas. (PRODANOV e DE FREITAS, 2013; BOAVENTURA, 2004; ARRUDA FILHO e FARIAS FILHO, 2013). Essa pesquisa é aplicada, pois o estudo em tela não é novo. Todavia, foi proposto um recorte, em que a realidade será investigada sob outro prisma.

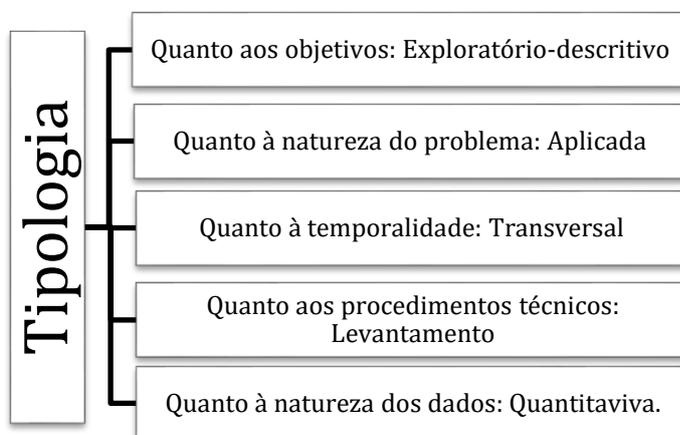
O método de coleta é o levantamento (*survey*). A escolha foi aderente a esta investigação, pois conforme Babbie (2003), os investigadores que utilizam *survey* podem realizar estudos com um número grande de variáveis. Foi utilizado o questionário como instrumento de coleta, que conforme Marconi e Lakatos (2003) é uma técnica que alcança um maior número de pessoas e economiza tempo.

O campo é o ambiente no qual será realizada a pesquisa. Nesse estudo, campo se define como lugar de coleta de formulários via *web*. A pesquisa de campo é conhecida também por *in situ*, ela acontece no ambiente em que os problemas ocorrem e se exhibe como uma oportunidade de obter não só afinidade com aquilo que almejamos conhecer e entender, mas também de produzir um aprendizado a partir da realidade existente na prática. (PRODANOV e DE FREITAS, 2013).

No que tange à temporalidade, esta pesquisa foi classificada como transversal. Nesse tipo de investigação, as coletas de informações são realizadas em um único momento. (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2013; ARRUDA FILHO e FARIAS FILHO, 2013).

A abordagem do problema que conduziu este trabalho foi quantitativa. As investigações quantitativas buscam explicar, através de dados quantificáveis, as interrelações e possíveis causas entre os fenômenos, conforme Vieira (2010).

Figura 6- Tipologia adotada



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

A figura 6 sintetiza a tipologia escolhida para nortear esta investigação. Este tópico é essencial para compreender a trajetória deste estudo, ou seja, os caminhos que foram percorridos para alcançar os objetivos propostos e responder à questão problematizadora.

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo é conceituado como agrupamento de no mínimo uma característica compartilhada por um grupo de seres vivos ou inanimados, conforme Marconi e Lakatos (2003). Para Toledo e Ovalle (2010), Fonseca e Martins (2010), Crespo (2009), Barbosa e Milone (2004) universo é o grupo de indivíduos ou objetos, que possuem ao menos uma particularidade em comum.

De acordo com Toledo e Ovalle (2010, p.16)

A população congrega todas as observações que sejam relevantes para o estudo de uma ou mais características dos indivíduos, os quais podem ser concebidos tanto como seres animados ou inanimados. Em linguagem mais formal, a população é o conjunto constituído por todos os indivíduos que apresentem pelo menos uma característica comum, cujo comportamento interessa analisar (inferir). (TOLEDO E OVALLE, 2010, p.16).

O grupo escolhido para a realização desse estudo foram os *controllers* que atuam ou atuaram no território brasileiro. Todavia, não há nenhum cadastro ou listagem que afirme a quantidade exata ou aproximada desse tipo perfil de profissionais no Brasil. Portanto, não é sabido o tamanho do universo do conjunto de *controllers*.

Por causa da ausência do quantitativo do universo, foi definida a estratégia de usar profissionais que participam de uma rede de contato no *LinkedIn* do Brasil. O perfil utilizado possui 457 contatos que se declararam como *controllers*, os quais todos foram contatados. Segundo Tomaél, Alcará e Di Chiara, (2005 p. 93) “as redes sociais constituem uma das estratégias subjacentes utilizadas pela sociedade para o compartilhamento da informação e do conhecimento, mediante as relações entre atores que as integram”. Segundo Sanchez et al. (2017), a rede profissional *LinkedIn* possui a estrutura para a criação de diversas redes, como de estudantes, acadêmicos e, inclusive, a de categorias de profissionais.

Define-se taxa de resposta como a razão entre a quantidade de respostas obtidas dividida pelo quantitativo total de questionários enviados.

Figura 7- Fórmula da taxa de resposta

$$\text{Taxa de resposta} = \frac{\text{Número de respostas obtidas}}{\text{Número de questionários enviados}}$$

Fonte: a autora 2018.

Foram recebidas 115 respostas. Portanto a taxa de resposta desse estudo, que foi calculada conforme a figura X, é de 0,2516, ou seja, 25,16% dos questionários enviados foram respondidos.

Contudo, para a análise de dados, consideraram-se também as respostas do pré-teste, o que totalizou 121 respondentes.

3.3 VARIÁVEIS

Variáveis são reunião de características de um indivíduo ou objeto (BABBIE, 2003). Para Marconi e Lakatos (2003, p. 137) “uma variável pode ser considerada como uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator, discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração”.

Conforme Barbosa e Milone (2004, 8) “a variável (característica de interesse) é geralmente expressa em números, mas pode se referir a outros atributos do fenômeno avaliado. Quando expressa em números, a variável é denominada quantitativa; quando expõe uma qualidade do fenômeno, é chamada de qualitativa”. Existem quatro escalas de medição de variáveis que os pesquisadores podem utilizar, a saber: nominal, ordinal, de intervalo e de razão. Cooper e Schindler (2016) resumem cada uma delas, conforme o quadro abaixo.

Quadro 12- Escalas de mensuração

Tipo de escala	Características dos dados	Operação básica empírica
Nominal	Classificação (categorias mutuamente excludentes e coletivamente exaustivas), mas sem ordem, distância nem origem natural	Determinação de igualdade
Ordinal	Classificação e ordem, mas sem distância ou origem natural	Determinação de maior ou menor valor
Intervalar	Classificação, ordem e distância, mas sem origem natural	Determinação de igualdade ou diferenças de intervalos
Razão	Classificação, ordem e distância e origem natural	Determinação de igualdade de razões

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2016, p. 252).

Para este estudo foram utilizadas variáveis ordinais e nominais. Conforme Gerhardt e Silveira (2009), a **escala nominal** se encontra no nível mais básico em relação às demais escalas. Shaughnessy; Zechmeister e Zechmeister (2012, p. 129) afirmam que esta escala “envolve categorizar um evento em uma entre várias categorias discretas”. Os autores exemplificam alguns dados nominais, como sexo (feminino ou masculino) e orientação temporal (passado, presente e futuro). Cooper e Schindler (2016) explicam que a escala nominal é bastante usada nas pesquisas de levantamento. O que ratifica a presença deste tipo de escala nesse estudo.

Utilizou-se também neste estudo a escala ordinal. De acordo com Shaughnessy; Zechmeister e Zechmeister (2012, p. 129) “uma **escala ordinal** envolve ordenar ou classificar os eventos a serem avaliados. As escalas ordinais acrescentam as relações aritméticas “maior que” e “menor que” ao processo de medição”. Para Barbosa e Milone (2004, p.8) “variáveis ordinais são medidas dispostas em certa ordem, posição hierárquica ou sequência classificatória”.

Para atingir o propósito dessa pesquisa foram criadas variáveis. Estas, por sua vez, foram divididas por grupos e classificadas conforme a escala de mensuração. No total foram criados cinco grupos. No grupo I (características dos respondentes), buscou-se identificar as características dos respondentes. Este primeiro grupo foi formado por sete variáveis, sendo quatro nominais e as demais ordinais.

Quadro 13- Variáveis relativas às características dos respondentes

Variável	Escala de mensuração
Sexo	Nominal
Idade	Ordinal
Área de formação	Nominal
Natureza da Instituição na qual se formou	Nominal
Possui pós-graduação	Nominal
Tempo de graduação	Ordinal
Tempo de experiência profissional como <i>controller</i> .	Ordinal

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

O grupo II (controladoria como função) trouxe como variáveis as funções da controladoria. Neste bloco foram utilizadas 43 variáveis ordinais, estas por sua vez, foram extraídas do trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p.8 e 9).

Quadro 14- Variáveis relativas à controladoria como função

Variável	Escala de mensuração	Variável	Escala de mensuração
Rotinas Contábeis	Ordinal	Análise de custos	Ordinal
Elaboração e interpretação de relatórios	Ordinal	Análise e avaliação econômica	Ordinal
<i>Forecast</i>	Ordinal	Avaliar e controle de investimentos	Ordinal
Orçamento	Ordinal	Implementação de planejamento	Ordinal
Fluxo de caixa	Ordinal	<i>Compliance</i>	Ordinal
Gestão de Pessoas	Ordinal	Sistema contábil	Ordinal
Administração de impostos	Ordinal	Estudos de viabilidade	Ordinal
Auditoria	Ordinal	Criar ferramentas de controle	Ordinal
Funções financeiras	Ordinal	Motivação	Ordinal
Controle	Ordinal	Coordenação de planejamento.	Ordinal
Análise e Otimização de Processos	Ordinal	Supervisão	Ordinal
Conselheiro de Negócios	Ordinal	Contato com os fornecedores	Ordinal
Relatórios Gerenciais	Ordinal	Análise de contratos	Ordinal
Desenvolver Pessoal	Ordinal	Sistemas de custos	Ordinal
Sistemas de informação	Ordinal	Análise das despesas	Ordinal
Análise de Resultados	Ordinal	Análise de dados	Ordinal
Interação Departamentos	Ordinal	Alinhamento dos objetivos e metas	Ordinal
Planejamento	Ordinal	Condução das áreas de controladoria	Ordinal
Desenvolvimento de indicadores	Ordinal	Manutenção sistema gestão	Ordinal
Gestão dos custos	Ordinal	Coordenação	Ordinal
Novos projetos	Ordinal	Econômica	Ordinal
Gestão de Risco	Ordinal		

Fonte: Adaptado de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p.8 e 9).

O grupo III (controladoria como unidade organizacional) foi criado com o intuito de identificar a percepção dos *controllers*, sobre a controladoria como unidade administrativa. Foram estabelecidas quatro variáveis.

Quadro 15- Variáveis relativas à controladoria como unidade organizacional

Variável	Escala de mensuração
Posição da controladoria	Ordinal
Controladoria como órgão de Staff	Ordinal
Controladoria como órgão de linha	Ordinal
Estrutura interna da controladoria	Ordinal

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

O grupo IV teve como propósito auferir a percepção dos *controllers* sobre os objetivos da controladoria. As dez variáveis desse grupo foram extraídas do estudo de Borinelli (2006, p. 209).

Quadro 16- Variáveis relativas aos objetivos da controladoria

Variável	Escala de mensuração
Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases	Ordinal
Garantir informações adequadas ao processo decisório	Ordinal
Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	Ordinal
Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área	Ordinal
Administrar as sinergias existentes entre as áreas;	Ordinal
Zelar pelo bom desempenho da organização	Ordinal
Viabilizar a gestão econômica	Ordinal
Criar condições para exercer o controle	Ordinal
Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	Ordinal
Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	Ordinal

Fonte: Adaptado Borinelli (2006, p. 209).

O grupo V foi elaborado com intuito de verificar a percepção dos respondentes sobre quais são as competências dos *controllers*. Foram divididos em três subgrupos, nomeados de as competências de negócios, sociais e técnicas. Todas as variáveis deste quinto grupo foram extraídas do artigo Callado e Amorim (2017).

O primeiro subgrupo trouxe apenas as competências de negócios listadas por Callado e Amorim (2017). As 13 variáveis foram classificadas na escala de mensuração como ordinais.

Quadro 17- Variáveis relativas a competências de negócios

Variável	Escala de mensuração	Variável	Escala de mensuração
Responsabilidade socioambiental	Ordinal	Criatividade para solucionar os problemas	Ordinal
Administrar e organizar o tempo das atividades	Ordinal	Capacidade de tomar decisão com imparcialidade	Ordinal
Elaborar o planejamento Organizacional	Ordinal	Melhoria contínua e busca por inovação	Ordinal
Gestão de Recursos financeiros	Ordinal	Foco na qualidade em todas as decisões	Ordinal
Orientar para resultados	Ordinal	Orientação para o cliente	Ordinal
Pensar e agir estrategicamente	Ordinal	Preocupação com segurança e saúde	Ordinal
Saber orientar os funcionários	Ordinal		

Fonte: Adaptado de Callado e Amorim (2017, p. 62).

O segundo subgrupo relacionou apenas as competências sociais. Foram listadas 18 variáveis ordinais.

Quadro 18- Variáveis relativas a competências sociais

Variável	Escala de mensuração	Variável	Escala de mensuração
Busca o autodesenvolvimento	Ordinal	Comunica-se, na forma escrita, com clareza e objetividade	Ordinal
Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	Ordinal	Comunica-se, na forma oral com clareza e objetividade	Ordinal
Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	Ordinal	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe	Ordinal
Capacidade de análise e síntese	Ordinal	Flexibilidade nas relações interpessoais	Ordinal
Capacidade de autocrítica	Ordinal	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	Ordinal
Capacidade para ouvir os outros	Ordinal	Habilidade de negociação	Ordinal
Capaz de formar equipes cooperativas e comprometidas	Ordinal	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos	Ordinal
Liderança para gerir pessoas	Ordinal	Postura proativa e realizadora	Ordinal
Interação com as pessoas	Ordinal	Tolerância a pressão	Ordinal

Fonte: Adaptado de Callado e Amorim (2017, p. 62).

O terceiro e último subgrupo das competências contemplou as competências técnicas. Neste conjunto foram utilizadas 28 variáveis ordinais. Assim como nos demais subgrupos do grupo V, as variáveis foram extraídas do trabalho realizado por Callado e Amorim (2017).

Quadro 19- Variáveis relativas a competências técnicas

Variável	Escala de mensuração	Variável	Escala de mensuração
Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	Ordinal	Supervisionar a escrituração	Ordinal
Administração de recursos disponíveis e realizáveis	Ordinal	Conhecimento na área fiscal	Ordinal
Assessorar a cúpula administrativa	Ordinal	Conhecimento na área financeira	Ordinal
Conhecimento na área contábil	Ordinal	Conhecimento técnico do setor de controladoria / controles gerais	Ordinal
Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	Ordinal	Coordenar e reportar dados relevantes	Ordinal
Controlar sistemas contábeis	Ordinal	Desenvolver análise financeira	Ordinal
Desenvolver análise de risco	Ordinal	Elaborar a previsão de receitas	Ordinal
Elaboração das diretrizes de controles internos	Ordinal	Elaborar políticas e orçamentos	Ordinal
Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	Ordinal	Otimizar os resultados econômicos da empresa	Ordinal
Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	Ordinal	Realizar Análise econômica/financeira	Ordinal
Gerenciar indicadores de performance	Ordinal	Realizar o acompanhamento técnico dos projetos	Ordinal
Prover suporte informacional à gestão empresarial	Ordinal	Supervisionar a contabilidade	Ordinal
Administração das obrigações para com terceiros	Ordinal	Agir como consultor interno em todas as áreas	Ordinal
Agir como consultor interno em todas as áreas	Ordinal	Supervisionar o funcionamento de todos os setores	Ordinal

Fonte: Adaptado de Callado e Amorim (2017, p. 63).

3.4 COLETA DE DADOS

3.4.1 Método e instrumento de coleta

O método de coleta escolhido para a realização deste estudo foi o de levantamento. A captura de dados por levantamento (*survey*) pode ser efetuada por diferentes meios, a saber: cartas, e-mail, aplicativos diversos, questionários, por entrevista individual, coletivo ou uso combinado (YIN, 2015).

Shaughnessy; Zechmeister e Zechmeister (2012) afirmam que o método de levantamento é utilizado para analisar sentimentos, pontos de vistas e opiniões dos indivíduos. Os autores complementam que a internet tem ofertado grandes benefícios para as investigações

que utilizam o método de levantamento, pois o mundo *web* proporciona a obtenção de grandes números de respostas com um custo baixo. Segundo Floyd e Fowler (2011) a utilização da rede de computadores interligados amplia as estratégias para a realização de investigações, inclusive as que usam o método de levantamento.

Os levantamentos são constantemente efetuados para propiciar enunciados descritivos sobre algum grupo, com o intuito de encontrar algum arranjo de traços ou características, conforme Babbie (2003). Segundo Gray (2016), os estudos de levantamentos demandam que as coletas dos dados sejam realizadas de modo sistemático.

Com o método definido (levantamento), escolheu-se o questionário como o instrumento para a realização da coleta. Segundo Marconi e Lakatos (2003), o instrumento deve ser produzido por sua sequência lógica de indagações que devem ser respondidas sem a presença do pesquisador. Os autores explicam que o investigador encaminha o instrumento por um portador ou através de correios, sejam eles eletrônicos ou não.

De acordo com Vergara (2012), o questionário é caracterizado por um conjunto de indagações organizadas e apresentadas aos participantes de maneira escrita. A autora complementa que este instrumento pode utilizar a formatação digital ou impressa. Todavia, conforme salienta Prodanov e De Freitas (2013), a linguagem usada no instrumento deverá ser clara, para que o participante não tenha dúvida quanto ao que está sendo indagado.

Segundo Marconi e Lakatos (2003) o uso do questionário possui algumas vantagens, tais como: a economia de tempo; consegue alcançar muitas pessoas ao mesmo tempo; além de atingir uma grande área geográfica, aliás, com o auxílio da *internet* não existem fronteiras para a utilização do questionário eletrônico.

3.4.2 Construção e validação do questionário.

Para a construção do instrumento de coleta de dados desta investigação, foram usadas apenas perguntas estruturadas. Malhotra (2012) afirma que as questões estruturadas se dividem em dicotômicas, múltiplas escolhas e escalas. Neste estudo, utilizou-se as três estratégias de questões estruturadas.

Prodanov e De Freitas (2013, p. 109) afirmam que as “perguntas dicotômicas: são limitadas, apresentam alternativas fixas (duas escolhas: sim ou não etc.). O informante escolhe sua resposta entre duas opções apresentadas”. Conforme Cooper e Schindler (2016), as questões dicotômicas ensejam, na maioria das vezes, respostas opostas.

Sobre as múltiplas escolhas, Cooper e Schindler (2016) e Prodanov e De Freitas (2013) afirmam que esse tipo de questão é apropriada quando há sempre mais de duas opções de respostas, mas o respondente terá que optar por apenas uma. Já as questões de escala, que também são conhecidas como de classificação, querem do respondente o posicionamento sobre cada item (COOPER e SCHINDLER, 2016).

O questionário foi segmentado em cinco seções, o que abarcou 122 questões. A primeira seção trata das características dos respondentes. Foram elaboradas oito questões fechadas, com o intuito de identificar o perfil dos participantes, sendo três dicotômicas e cinco múltiplas escolhas.

Foi explicado aos participantes que a partir dessa seção II, todas as respostas deveriam ser realizadas com base na percepção dos mesmos. A segunda seção foi idealizada com o objetivo de captar a percepção dos participantes a respeito das funções da controladoria. Nesta seção foram estruturados dois grupos, com 22 e 21 funções. Estas funções foram extraídas do estudo de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p.8 e 9). Todas as questões da seção II foram elaboradas utilizando a estratégia da caixa de classificação, a qual os respondentes tinham que optar por números que variaram de 1 a 5, sendo 1= concordo totalmente, e 5= discordo totalmente. Os valores 2, 3 e 4 representam posições intermediárias.

Malhotra (2012) afirma que a escala *likert* apresenta diversas vantagens como: a facilidade de construção e aplicação e a fácil compreensão por parte dos respondentes.

Na seção III foram abordados aspectos da controladoria dentro de uma estrutura organizacional. Foram elaboradas duas questões de múltipla escolha e um grupo de classificação, contendo duas questões. Para as de classificação, optou-se por usar a escala *likert* com cinco pontos, com a mesma medida da seção II.

A seção IV foi organizada em um único grupo contendo 10 questões. Nesta seção, buscou-se auferir a percepção dos participantes sobre dos objetivos atribuídos à controladoria. Todos os objetivos listados foram extraídos do trabalho de Borinelli (2006, p. 209). As questões também foram organizadas na modalidade de escala/classificação e se utilizou a escala *likert* com os mesmos parâmetros das seções II e III.

A última seção foi organizada em grupos com 58 questões itens. Os grupos foram divididos em: competências de negócios; competências sociais e competências técnicas. Assim como nas três últimas seções, também se operou a escala *likert* de cinco pontos.

Quadro 20- Resumo da composição do questionário

Questionário	Dicotômicas	Múltipla escolha	Escala/classificação (Likert)		Total de questões por grupo
	Nº questões	Nº questões	Grupos	Nº questões	
Seção I - características dos respondentes	3	4	-	-	7
Seção II- controladoria como função	-	-	2	43	43
Seção III- controladoria como unidade organizacional	-	2	1	2	4
Seção IV- objetivos da controladoria	-	-	1	10	10
Seção V- competências do <i>controller</i>	-	-	3	58	58
Total de questões	3	6	-	113	122

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Após a construção do instrumento, foi realizado um pré-teste. De acordo com Marconi e Lakatos (2003) o pré-teste consiste em averiguar o instrumento de coleta com uma parte do grupo “maior”, ou seja, antes do questionário ser aplicado de maneira definitiva com a população, ou a mostra, ele é testado para evitar falhas. Segundo Cooper e Schindler (2016, p 373) “os pré-testes do respondente exigem que o questionário seja testado no campo por uma amostra de respostas ou por respondentes substitutos (pessoas com características e formação semelhantes aos respondentes desejados) ”.

Nesta investigação, foi realizado o pré-teste com seis *controllers* durante o mês de dezembro/2017. Foi indagado a este grupo de participantes sobre: a coerência das assertivas; nível de compreensão; linguagem; organização e estrutura. Além disso, os respondentes eram livres para realizarem sugestões ou críticas.

No que tange às indagações realizadas, todos os participantes sinalizaram de modo positivo, e apenas um dos respondentes fez uma crítica: o mesmo informou que achou o questionário muito longo.

3.5 TÉCNICAS PARA A ANÁLISE ESTATÍSTICA DE DADOS.

As investigações de natureza quantitativa só passam a ser de fato úteis quando os dados são tabulados (VIEIRA, 2010). O autor explica que o procedimento de tabulação se constitui em trabalhar os dados, com o intuito de possuir um cenário detalhado em valores e estatísticas que consigam evidenciar a realidade que foi observada.

Conhecido o processo de construção e validação do instrumento (itens 3.4.1 e 3.4.2), faz-se necessário explicar quais técnicas foram escolhidas para analisar os dados. Por causa do

desenho metodológico do questionário, optou-se por utilizar as seguintes técnicas: a estatística descritiva, Algoritmo de Kruskal e teste U de Mann-Whitney.

Como o questionário foi respondido através da ferramenta do *google*, esta plataforma já disponibiliza uma planilha organizada com as perguntas realizadas e as respostas recebidas. Por consequência, o processo de tabulação foi agilizado. Foi realizado o *download* da planilha fornecida pelo *google* e realizadas apenas algumas adaptações.

3.5.1 Estatística descritiva

Inicialmente foi utilizada a estatística descritiva, que segundo Barbosa e Milone (2004), é comparada a uma fotografia, pois vale a circunstância retratada. Segundo os autores (2004, p. 5) “A estatística descritiva coleta, critica, organiza convenientemente e resume em tabelas, figuras ou dados ou informes características e relativos aos fenômenos estudados”.

A estatística descritiva usou a frequência e o percentual. Para as questões dicotômicas ou de múltiplas escolhas situadas na seção I do questionário, optou-se por usar a análise de percentual.

As demais seções foram estruturadas com perguntas, cujas respostas eram efetuadas através de uma escala. Para estas seções utilizou-se a análise por frequência, com exceção de duas questões de múltipla escolha localizadas na seção III.

Para analisar as respostas em escala *likert* optou-se por utilizar Ranking Médio (RM). Considerou-se o nível 1 como o extremo de concordância, e o nível 5, por sua vez, como o extremo da discordância. Entende-se que quanto maior a proximidade dos extremos, mais é explícita a posição do respondente acerca das variáveis indagadas.

Para esta investigação a variação do RM de 1 a 2,99 (Faixa de concordância) de 3,01 a 5 (faixa de discordância). E o 3, é a faixa neutra, que por sua vez pode relevar muitas coisas, entre elas o desconhecimento da indagação ou a não exposição acerca do assunto.

Cálculo do fator $RMR_M = M_p / N$

Cálculo da média $M_p = \sum (f_i \times R_i)$

Onde:

R_M = Ranking Médio

M_p = Média Ponderada

f_i = Frequência observada de cada resposta para cada item

R_i = Conceito atribuído a cada assertiva (1-5)

N = Quantidade de respondentes

3.5.2 Testes não paramétricos

A segunda parte das análises dos dados foi realizada através de testes estatísticos. Sabe-se que na estatística existem dois tipos de testes, os paramétricos e os não paramétricos. Os testes paramétricos, segundo Marôco (2011), normalmente reclamam por variáveis intervalares ou as de razões. De acordo com Vieira (2011), nos testes paramétricos, se existir transgressões pequenas aos pressupostos determinados, os resultados não serão invalidados, especialmente em amostras de tamanho moderado ou grande.

Já os testes não paramétricos envolvem um menor número de suposições, no que tange à maneira de distribuição das variáveis ordinais ou nominais, e não estimulam parâmetros. (POLIT e BECK, 2016). Esta investigação utilizou apenas variáveis nominais e ordinais e por isso foram utilizados apenas testes não paramétricos. Dentre os testes não paramétricos, optou-se por usar o teste U de Mann-Whitney e teste de Kruskal.

Segundo Vieira (2011, p. 109) “o teste de Mann-Whitney é indicado para testar a hipótese de que duas populações têm igual distribuição. Portanto, o teste de Mann-Whitney não trabalha com hipóteses sobre parâmetros”. Marôco (2011) explica que há a possibilidade de existir duas amostras com a mediana igual, no entanto, o teste de Mann-Whitney detectou diferenças estatísticas entre os grupos.

Conforme Dancey e Reidey (2013), o teste Mann-Whitney analisa se há diferenças estatísticas significativas entre a média das classificações de duas condições. Explicam ainda que este teste é utilizado com participantes distintos em cada condição.

Utilizou-se também o teste de Kruskal-Wallis, que de acordo com Marôco (2011), é utilizado para examinar duas ou mais amostras provenientes de uma população ou até mesmo de populações distintas. Agresti e Finlay (2012); Levine et al., (2012), afirmam que o teste não paramétrico kruskal-Wallis é uma opção para a ANOVA, de fator único comparar diversos grupos.

Levine et al. (2012) explicam que o teste de Kruskal-Wallis, em vez de realizar a comparação de cada uma das médias de um determinado grupo “c” em referência à grande média, este teste de kruskal-Wallis realiza comparações das médias das classificações (ranking) em cada um dos “c” grupos em referência à média geral dos *rankings*, baseado em todos os “n” valores combinados. Marôco (2011) salienta que o teste de Kruskal-Wallis foi produzido exclusivamente para variáveis ordinais.

Todos os cálculos e demais procedimentos estatísticos foram realizados utilizando-se do aplicativo computacional *Statistica for Windows* versão 12. Para esta pesquisa, o nível de significância adotado foi de 5%, isto é, se o valor-p apresentar um valor igual ou inferior a 0,05, esta variável apresenta significância.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta e discute os resultados obtidos com a aplicação do questionário *online* junto a *controllers* atuantes no Brasil. O período de coleta de dados para análise foi de 22 de dezembro de 2017 a 13 de janeiro de 2018.

Foram recebidas 115 respostas através de uma rede profissional (*LinkedIn*) e 6 respostas do pré-teste, totalizando 121 formulários respondidos. Os dados foram organizados em planilha *excel*, disponibilizada pela plataforma *Googleforms*, sofrendo pequenos ajustes. Foi utilizado para auxiliar no tratamento dos dados, o *software statistic for Windows* versão 12.

Para melhor apresentação e análise dos resultados, optou-se por dividir este capítulo em dois grupos, a saber: estatística descritiva e testes estatísticos.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Esta primeira etapa, como o próprio nome anuncia, utilizou a estatística descritiva na análise dos dados. Cada subitem desta seção se propõe a responder a um objetivo específico, mais precisamente do objetivo específico 1 ao 5, em ordem crescente.

4.1.1 Características dos respondentes

Por ter um direcionamento específico a *controllers*, a seguir é apresentado o perfil dos respondentes.

Tabela 1- Distribuição de frequência da idade dos entrevistados

Idade	Frequência	%
Abaixo de 25 anos	1	0,82
Entre 26 a 35 anos	34	28,09
Entre 36 a 45 anos	59	48,76
Entre 46 a 55 anos	21	17,36
Acima de 55 anos	6	4,97

Fonte: Elaborada pela autora partir dos dados da pesquisa (2018).

Como evidenciado na Tabela 1, a grande maioria dos respondentes está na faixa etária de 26 a 45 anos (76,85%). Já 4,97%, possui idade acima de 55 anos e apenas 0,82% possui menos de 25 anos. Os dados corroboram com os achados da pesquisa realizada por Palomino e Frezatti (2016), na qual os autores encontraram dados similares a esta pesquisa, a exemplo da faixa etária, uma maior concentração de respondentes entre a faixa de 35 a 44 anos (42,98%). A divergência encontrada foi que no estudo dos autores (2016), o número de pessoas com mais

de 55 anos alcançou 15,79%. Todavia, nesta investigação os respondentes com o mesmo perfil de idade só representaram 4,97% (Tabela 1).

Tabela 2- Distribuição de frequência do sexo dos entrevistados

Sexo	Frequência	%
Masculino	102	84,29
Feminino	19	15,71

Fonte: Elaborada pela autora partir dos dados da pesquisa (2018).

A Tabela 2 evidencia que a maioria dos respondentes declarou ser do sexo masculino (84,29%), número bastante expressivo. O fato de homens ocuparem em maior número o cargo de *controllers* também foi captado por Palomino e Frezatti (2016), ao informar que 82,46% dos *controllers* participantes da sua pesquisa são homens. Na pesquisa realizada por Lopes, Beuren e Dametto (2015), 92% dos participantes (*controllers*) pertencem ao sexo masculino. Ou seja, em três investigações, a maioria dos profissionais que ocupam o cargo de *controller* são homens.

Tabela 3- Distribuição de frequência da área na qual os entrevistados obtiveram o título de graduação

Área	Frequência	%
Ciências contábeis	69	57,02
Outra	52	42,98

Fonte: Elaborada pela autora partir dos dados da pesquisa (2018).

No que tange à área de formação dos participantes deste estudo (Tabela 3), 57% são graduados em Ciências Contábeis. Porém, de acordo com os resultados encontrados, o cargo de *controller* não é exercido apenas por bacharéis em contabilidade, mais de 40% possuem graduação em outra área de conhecimento. Este cenário também foi encontrado na pesquisa desenvolvida por Schnorrenberger et al. (2008), que teve por propósito verificar o perfil dos *controllers*, com um recorte nas empresas de médio e grande porte em Florianópolis.

A investigação de Schnorrenberger et al. (2008), apresentou um resultado parecido ao encontrado neste trabalho, mostrando que mais da metade dos participantes (55,56%) eram graduados em contabilidade, ou seja, cerca de 44% possuem outra graduação.

Observa-se que entre a pesquisa publicada por Schnorrenberger et al. (2008) e o resultado deste estudo, há um intervalo temporal de dez anos, porém com achados similares, não tendo ocorrido mudanças no cenário, mesmo com o decorrer do tempo.

Tabela 4- Distribuição de frequência da natureza da instituição na qual os entrevistados obtiveram o título de graduação

Natureza	Frequência	%
Pública	21	17,36
Privada	100	82,64

Fonte: Elaborada pela autora partir dos dados da pesquisa (2018).

No que diz respeito à natureza das instituições nas quais os respondentes se graduaram (Tabela 4), grande parte concluiu seu curso em Instituições de Ensino Superior (IES) de natureza privada e apenas 17,36% tiveram sua graduação em IES Públicas. O resultado deste estudo é reflexo da composição do ensino superior no Brasil, na qual existem mais instituições privadas do que públicas.

Tabela 5- Distribuição de frequência da obtenção do título de Pós-Graduação por parte dos entrevistados

Possui	Frequência	%
Não obteve	22	18,18
Obteve	99	81,82

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

No quesito pós-graduação, como indicado na Tabela 5, menos de 20% declararam não ter cursado nenhuma especialização, ou seja, a grande massa dos participantes já é pós-graduada. Resultados semelhantes podem ser encontrados nos estudos desenvolvidos por Calijuri (2011) e Dal Vesco; Daniel e Tarifa (2014), nos quais mais de 80% dos *controllers* também já tinham pós-graduação.

Tabela 6- Distribuição de frequência de tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados

Tempo	Frequência	%
Até 5 anos	17	14,05
6 a 10 anos	23	19,01
11 a 20 anos	59	48,76
Mais de 20 anos	22	18,18

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

A Tabela 6 evidencia que o número de respondentes que se formou há pelo menos 5 anos e que está atuando como *controller* representa menos de 15% do total de participantes. A pesquisa revelou que a maioria destes profissionais (66,94%) possui mais de 11 anos de conclusão da graduação.

Tabela 7-Distribuição de frequência do tempo de experiência dos entrevistados como *controller*

Experiência	Frequência	%
Até 2 anos	18	14,88
Entre 3 e 5 anos	31	25,62
Entre 6 e 9 anos	34	28,10
10 anos ou mais	38	31,40

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

No que diz respeito ao tempo de experiência como *controller* (Tabela 7), a maioria dos participantes (68,6%) possui até nove anos de experiência na função. Já no estudo realizado por Palomino e Frezatti (2016), constatou-se que 48,24% dos respondentes tinham até 10 anos de tempo de atuação como *controller*. Ou seja, boa parte dos respondentes, em ambas as pesquisas, atuam como *controllers* por até uma década.

Ao fazer análise entre os dados apresentados na Tabela 6 e 7, percebe-se que embora a maioria dos respondentes tenham mais de 11 anos de conclusão da graduação, o tempo de atuação como *controller* da maioria não excede uma década.

O primeiro objetivo específico desta pesquisa foi mapear o perfil dos respondentes. Após as análises realizadas, foi encontrado o seguinte perfil: a maioria dos respondentes declara pertencer ao sexo masculino (84,29%); e estão localizados na faixa de 36 a 45 anos (48,76%); em relação à área de graduação, um pouco mais da metade (57,02%) possui formação (graduação) em Ciências Contábeis; grande parte dos respondentes (82,64%) estudou em uma IES privada e já é pós-graduado (81,82%); muitos dos *controllers* se graduaram há pelo menos 11 anos (66,94%), porém possuem até nove anos atuando como *controller* (68,6%).

4.1.2 Funções da controladoria

De acordo com a pesquisa desenvolvida por Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), há 43 funções vinculadas à controladoria e que foram listadas no questionário para que os respondentes expressassem sua concordância, ou não, com relação a cada uma delas. Os resultados estão expressos na Tabela 8.

Tabela 8-Percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria

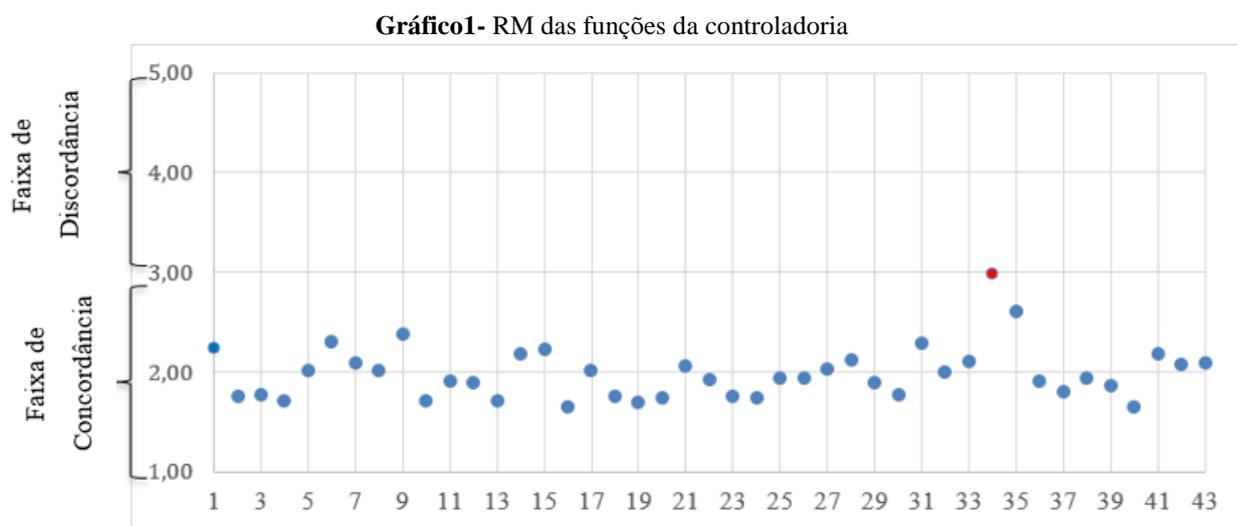
Nº	FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	FREQUÊNCIAS					RM
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente	
1	Rotinas contábeis	57	17	22	11	14	2,24
2	Elaboração e interpretação de relatórios	88	9	4	5	15	1,76
3	<i>Forecast</i>	85	10	9	3	14	1,77
4	Orçamento	92	6	3	7	13	1,70
5	Fluxo de caixa	64	25	11	9	12	2,01
6	Gestão de pessoas	44	32	22	11	12	2,30
7	Administração de impostos	58	25	19	7	12	2,09
8	Auditoria	67	20	12	10	12	2,01
9	Funções financeiras	42	31	20	16	12	2,38
10	Controle	90	7	6	5	13	1,71
11	Otimização de processos	67	25	12	7	10	1,91
12	Conselheiro de negócios	70	23	10	8	10	1,88
13	Relatórios gerenciais	91	10	1	3	16	1,70
14	Desenvolver pessoal	49	30	21	14	7	2,17
15	Sistemas de informação	39	40	25	9	8	2,23
16	Análise de resultados	96	6	1	2	16	1,64
17	Interação de departamentos	61	26	15	9	10	2,02
18	Planejamento	86	13	2	6	14	1,75
19	Desenvolvimento de indicadores	86	13	6	5	11	1,69
20	Gestão de custos	85	14	2	8	12	1,74
21	Novos projetos	51	37	15	11	7	2,06
22	Gestão de riscos	66	24	15	7	9	1,92
23	Análise de custos	83	17	3	4	14	1,75
24	Análise e avaliação econômica	81	20	4	3	13	1,74
25	Avaliação e controle de investimentos	70	24	6	7	14	1,93
26	Implementação de planejamento	67	26	10	5	13	1,93
27	<i>Compliance</i>	62	26	12	10	11	2,02
28	Sistema contábil	57	23	21	10	10	2,12
29	Estudo de viabilidade	69	22	14	7	9	1,88
30	Criação de ferramentas de controle	82	17	3	5	14	1,78
31	Motivação	41	34	27	9	10	2,28
32	Coordenação de planejamento	63	26	13	8	11	1,99
33	Supervisão	59	24	17	8	13	2,11
34	Contato com fornecedores	27	18	30	21	25	2,99
35	Análise de contratos	30	27	36	17	11	2,60
36	Sistemas de custos	70	19	14	9	9	1,91
37	Análise de despesas	78	20	5	5	13	1,80
38	Análise de dados	67	22	15	7	10	1,93
39	Alinhamento de objetivos e metas	72	23	6	10	10	1,87
40	Condução das áreas de controladoria	96	4	2	5	14	1,65
41	Manutenção do sistema de gestão	52	29	18	11	11	2,17
42	Coordenação	58	25	20	8	10	2,07
43	Economia	55	34	12	6	14	2,09

Fonte: Inspirado no trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), com os dados da pesquisa (2018).

Quanto mais próximo de 1 for o Ranking Médio encontrado, significa que os respondentes concordam com a variável apresentada e quanto mais próximo de 5 significa que os participantes discordam. No caso da Tabela 8, foi analisado o nível de concordância dos participantes sobre um conjunto de funções.

Observa-se que dentre as funções listadas na Tabela 8, todas as 43 variáveis estão situadas dentro da faixa de concordância. Contudo vale ressaltar que 42/43 das funções estão situadas entre os pontos 1,64 a 2,60. Apesar de todas as funções estarem dentro da faixa de concordância, a função contato com fornecedores expressou um RM de 2,99, ou seja, está no limite da faixa de concordância. Ao olhar as frequências de cada item da escala *likert* apresentado, 76/121 respondentes são indiferentes ou discordam que esta função pertença à controladoria.

Em contrapartida, as funções que obtiveram o maior grau de concordância, por consequência os menores RMs, foram as funções: análise de resultados e condução das áreas de controladoria, com RM de 1,64 e 1,65 respectivamente. Ambas obtiveram uma frequência de concordância totalmente de 96/121 respondentes. O gráfico1 retrata tais funções.



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Isso significa que embora as funções estejam localizadas na faixa de concordância, foram encontrados RM no intervalo de 1,64 a 2,99. O implica dizer que algumas funções estão caminhando para uma ampla aceitação, enquanto outras estão refletindo o entendimento de que esta não deve pertencer ao rol de funções da controladoria, como, por exemplo, a função contrato com fornecedores. Todavia, não houve nenhuma função que obteve total aceitação ou rejeição, corroborando com o entendimento de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.13), em que

os autores afirmam “[...] o entendimento sobre suas funções também ainda não se encontra consolidado”.

Esta seção buscou responder ao segundo objetivo específico deste estudo, identificar a percepção dos *controllers* sobre as funções da controladoria. Percebeu-se que, das 43 funções apresentadas aos *controllers* apenas uma apresentou RM próximo a 3 (zona neutra). Ou seja, as demais funções revelaram RM de 1,64 a 2,60. Apesar das funções estarem na faixa de concordância, ainda apresentaram um RM alto, o que implica dizer que boa parte dos respondentes concordam com a lista de funções apresentadas, porém não se pode considerar um pensamento unânime.

4.1.3 Controladoria como unidade organizacional

Há discussões no campo teórico sobre o enquadramento da controladoria na estrutura administrativa das organizações no que se refere à subordinação, autoridade e à própria estrutura interna da mesma. Os dados acerca desses elementos estão evidenciados a seguir.

Tabela 9- Percepção dos entrevistados sobre a posição da controladoria na estrutura organizacional

Posição	Frequência	%
Ligada à Presidência	0	0,00
Ligada à Diretoria Financeira	67	55,37
Ligada à Contabilidade	54	44,63

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

O estudo de Lunkes e Schnorrenberger (2009) apresenta a controladoria ligada à presidência, seja como *Staff* (assessoria), ou como órgão de linha (vide figuras 2 e 4). No entanto, nenhum dos respondentes possui a percepção de que a controladoria deve estar ligada à presidência da organização.

A totalidade dos respondentes compreende a controladoria como órgão de linha vinculado a alguma diretoria, sendo que 55,37% indicam ligação com a diretoria financeira e 44,63% a enxergam ligada à contabilidade (Tabela 9). Isto vem a se assemelhar à pesquisa realizada por Calijuri (2011), que evidencia 72,4 % das respostas encontradas apontando a controladoria na posição de linha, ratificando assim os achados deste estudo, em relação a este aspecto.

Tabela 10- Percepção dos entrevistados sobre a estrutura interna da controladoria

Estrutura	Frequência	%
Uma única unidade	37	30,58
Unidade composta por setores	69	57,02
Distribuída por diversas unidades	15	12,40

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Indagou-se aos participantes sobre a estrutura interna da controladoria. 87,56% dos respondentes entendem que a controladoria deve ser uma unidade, sendo que 30,58% afirmam que ela deve ser uma unidade única e 57,02% entendem a controladoria como uma unidade composta por vários setores.

Tabela 11 - Percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria

Nº	Características	Frequências				RM	
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente		Discordo totalmente
1	Autonomia operacional (<i>staff</i>)	80	20	4	5	12	1,75
2	Autonomia administrativa (linha)	79	19	6	3	14	1,79

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Quando questionados sobre a natureza da autonomia da controladoria, foram omitidas as palavras *staff* e linha, com o intuito de captar a percepção dos respondentes acerca dessa autonomia e corroborar com os elementos apresentados na Tabela 9. Percebeu-se então que a maioria dos respondentes classifica a controladoria como *staff* e linha, o que denota fragilidades relacionadas aos conhecimentos sobre a estrutura de poder da controladoria.

Esta seção visou responder ao terceiro objetivo específico, identificar a percepção dos *controllers* sobre a controladoria como unidade organizacional. No que tange à controladoria como unidade organizacional, os respondentes acreditam que a controladoria deve estar ligada à diretoria financeira ou de contabilidade.

Nenhum deles entende que a controladoria deve vincular-se diretamente à presidência. Ao serem indagados sobre a natureza da autonomia da controladoria, percebe-se que maioria dos respondentes classifica a controladoria como um órgão de *staff* e linha, o que denota fragilidades relacionadas aos conhecimentos sobre a estrutura de poder da controladoria. A percepção dos mesmos sobre a estrutura interna da controladoria, é que a mesma deve ser uma unidade composta por vários setores (57,02%).

4.1.4 Objetivos da controladoria

No trabalho realizado por Borinelli (2006), o autor vincula 10 objetivos ligados à controladoria, estes por sua vez, foram listados no instrumento de coleta para que os participantes expressassem sua concordância, ou não, com relação a cada um deles. A Tabela 12 mostra o resultado.

Tabela 12-Percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria

N	Objetivos	Frequências					RM
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente	
1	Subsidiar o processo de gestão relação ao processo decisório	80	19	5	3	14	1,78
2	Garantir informações adequadas para o processo decisório	102	1	1	2	15	1,57
3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	81	21	2	2	15	1,75
4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia de sua área	77	23	6	3	12	1,76
5	Administrar as sinergias existentes entre as áreas	57	29	19	7	9	2,02
6	Zelar pelo bom desempenho da organização	77	17	11	5	11	1,81
7	Viabilizar a gestão econômica	83	18	7	6	7	1,64
8	Criar condições para exercer o controle	85	14	5	6	11	1,71
9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	80	19	5	9	8	1,73
10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa a fim de identificar e atender as demandas por eles impostas à organização	64	24	18	9	6	1,92

Fonte: Inspirado no trabalho de Borinelli (2006), com os dados da pesquisa (2018).

Os dados da Tabela 12 expressam que todas variáveis estão dentro da faixa de concordância. Destaca-se que o objetivo garantir informações adequadas para o processo

decisório (2), foi o que obteve o maior grau de concordância, apresentando um RM de 1,57. Já a variável administrar as sinergias existentes entre as áreas revela um menor grau de concordância, e por consequência um RM maior (2,02).

Como apresentado na tabela acima, os dez objetivos apresentados aos respondentes expressaram um RM entre 1,57 a 2,02, o que significa que há um movimento de convergência aceitação dos objetivos expostos, como pertencentes à controladoria.

4.1.5 Competências do *Controller*

Na pesquisa realizada por Callado e Amorim (2017), foram apresentados três conjuntos de competências (negócios, sociais e técnicas) do *controller* com 61 ao total. Destes, foram excluídas três competências, porque são específicas da área do estudo dos autores. As 58 competências foram expostas aos participantes deste estudo, com o intuito de captar a percepção dos mesmos sobre estas competências do *controller*.

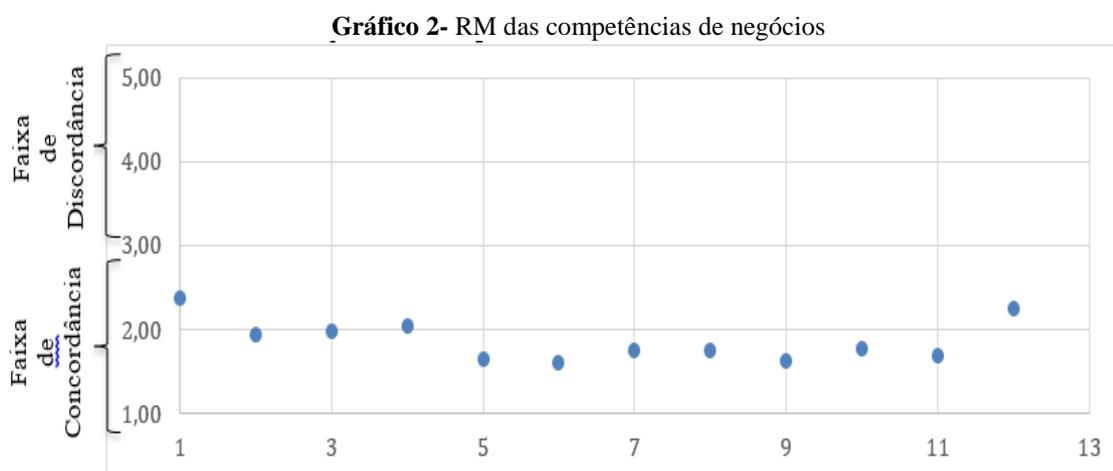
Tabela 13- Percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios atribuídas aos *controllers*

Nº	Competências de negócios	Frequências					RM
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente	
1	Responsabilidade socioambiental	39	30	27	18	7	2,37
2	Administrar e organizar o tempo das atividades	61	30	13	10	7	1,94
3	Elaborar o planejamento organizacional	62	30	12	4	13	1,98
4	Gestão de recursos financeiros	64	22	15	6	14	2,04
5	Orientar para resultados	95	8	1	1	16	1,64
6	Pensar e agir estrategicamente	95	8	1	4	13	1,61
7	Saber orientar seus funcionários	80	17	8	6	10	1,75
8	Criatividade para solucionar problemas	78	21	7	4	11	1,75
9	Capacidade para tomar decisão com imparcialidade	97	5	2	1	16	1,63
10	Melhoria contínua e busca por inovação	82	16	5	5	13	1,77
11	Foco na qualidade em todas as decisões	88	12	5	3	13	1,69
12	Orientação para o cliente	45	36	15	14	11	2,26

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

No que tange aos resultados sobre as competências de negócios, apresentadas na tabela 13, nota-se que a variável que obteve um maior índice de aceitação foi a variável pensar e agir estrategicamente, com um RM de 1,61. Já a variável que teve uma menor aceitação foi a responsabilidade socioambiental com o RM de 2,37.

Ao analisar a tabela 13 pela frequência de resposta, quatro competências de negócios expressaram 100 ou mais respostas de concordância (total + parcial). As competências orientar para o resultado e pensar e agir estrategicamente obtiveram 103/121, a competência capacidade para tomar decisão alcançou 102/121 e para completar a variável foco na qualidade em todas as decisões obteve uma frequência 100/121.



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Contudo, como apresentado na tabela 13 e ilustrado no gráfico 2, todas as competências de negócios estão dentro da faixa de concordância, ou seja, a maioria dos respondentes atribuem estas competências de negócios ao *controller*.

A tabela a seguir evidencia o resultado da pesquisa em relação à percepção dos entrevistados sobre as competências sociais atribuídas aos *controllers*. Foi perguntado aos respondentes sobre a sua percepção acerca das competências sociais. Elencou-se 18 variáveis para este conjunto (Tabela 14).

Tabela 14-Percepção dos entrevistados sobre as competências sociais atribuídas aos *controllers*

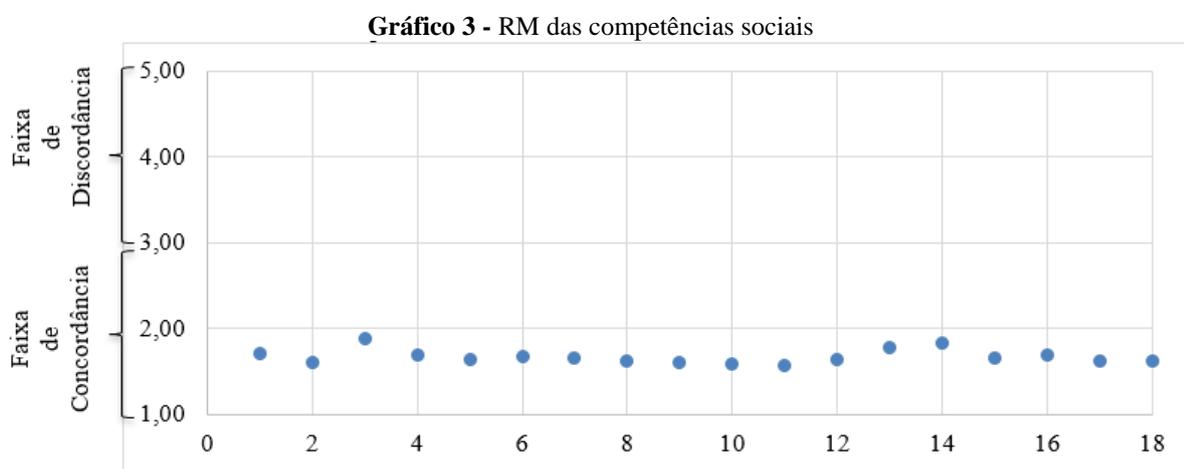
N	Competências sociais	Frequências					RM
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente	
1	Busca autodesenvolvimento	85	16	3	4	13	1,71
2	Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	97	5	3	3	13	1,60
3	Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	72	20	11	8	10	1,88
4	Capacidade de análise de síntese	91	10	2	3	15	1,69
5	Capacidade de autocrítica	86	17	2	8	8	1,64
6	Capacidade de ouvir os outros	87	15	3	4	12	1,67
7	Capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas	88	14	3	5	11	1,65
8	Liderança para gerir pessoas	94	9	2	3	13	1,61
9	Interação com as pessoas	93	10	3	4	11	1,60
10	Comunicar-se na forma escrita com clareza e objetividade	98	6	0	3	14	1,59
11	Comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade	97	7	2	2	13	1,57
12	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe	89	14	3	2	13	1,64
13	Flexibilidade nas relações interpessoais	77	20	8	6	10	1,78
14	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	76	18	10	6	11	1,83
15	Habilidade de negociação	89	11	5	5	11	1,66
16	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos	89	12	2	5	13	1,69
17	Postura proativa e realizadora	95	9	0	3	14	1,61
18	Tolerância a pressão	93	11	2	1	14	1,61

Fonte: Inspirado no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Os resultados encontrados na tabela 14 expressam que a variável comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade, foi a que obteve um maior grau de aceitação entre os participantes, com um RM 1,57.

Das 18 competências sociais expostas aos respondentes, todas apresentaram uma frequência de concordância (total + parcial) superior a 92, sendo que 15 das 18 atingiram 100 ou mais. Isto é, dos 121 respondentes, no mínimo, 76,03% concordam com o grupo de competências sociais. Ou seja, menos de $\frac{1}{4}$ está distribuído entre os indiferentes e aqueles que discordam.

Uma representação gráfica sobre o grupo das competências sociais foi realizada para uma melhor visualização dos resultados (gráfico 3).



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Como evidenciado no gráfico acima, todas as variáveis estão na zona de concordância. É possível observar que eles apresentaram uma pequena variação que vai de 1,57 a 1,88, ou seja, existe uma convergência de percepções acerca das competências sociais.

Buscou-se identificar nos participantes também a percepção sobre as competências técnicas do *controller*. Este foi o conjunto de competências do *controller* que trouxe o maior número de variáveis, foram 28 ao total (tabela 15).

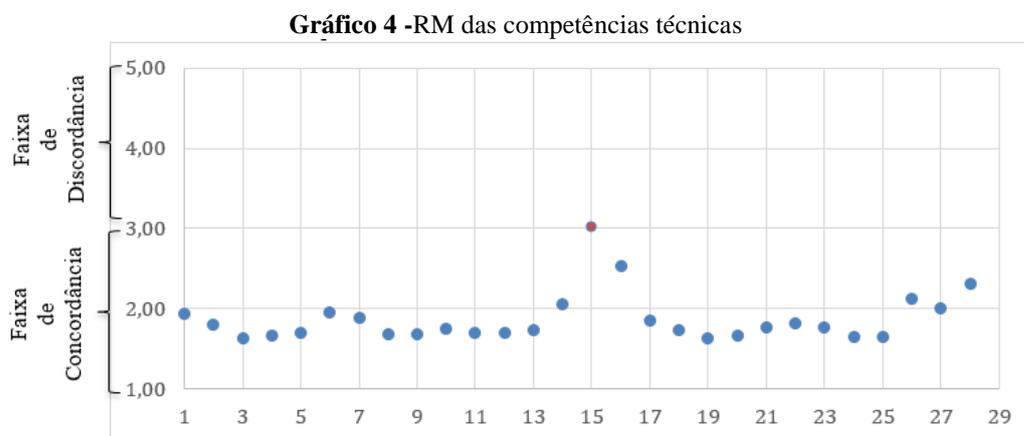
Tabela 15-Percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas atribuídas aos *controllers*

Nº	Competências sociais	Frequências					RM
		Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Indiferente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente	
1	Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	57	38	12	4	10	1,94
2	Administração de recursos disponíveis e realizáveis	72	24	10	6	9	1,81
3	Assessorar a cúpula administrativa	93	10	2	2	14	1,63
4	Conhecimento na área contábil	89	11	5	4	12	1,67
5	Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	90	10	2	6	13	1,69
6	Controlar sistemas contábeis	64	29	9	8	11	1,95
7	Desenvolver análise de risco	70	26	6	7	12	1,88
8	Elaboração das diretrizes de controles internos	85	14	7	6	9	1,68
9	Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	92	6	6	4	13	1,68
10	Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	83	14	8	4	12	1,74
11	Gerenciar indicadores de performance	84	16	7	2	12	1,69
12	Prover suporte informacional à gestão empresarial	84	18	3	3	13	1,70
13	Supervisão das atividades nas áreas de custos	79	18	8	9	7	1,74
14	Supervisionar a escrituração	52	32	23	6	8	2,06
15	Administração das obrigações para com terceiros	33	13	27	15	33	3,02
16	Agir como consultor interno em todas as áreas	50	19	16	10	26	2,53
17	Conhecimento na área fiscal	66	30	12	3	10	1,85
18	Conhecimento na área financeira	80	21	5	3	12	1,73
19	Conhecimento técnico do setor de controles gerais	89	15	1	5	11	1,63
20	Coordenar e reportar dados relevantes	88	14	3	3	13	1,67
21	Desenvolver análise financeira	78	23	2	7	11	1,76
22	Elaborar a previsão de receitas	75	20	10	4	12	1,83
23	Elaborar políticas e orçamentos	79	20	5	5	12	1,77
24	Otimizar os resultados econômicos da empresa	86	14	8	3	10	1,65
25	Realizar análise econômica/financeira	89	13	2	7	10	1,64
26	Realizar acompanhamento técnico de projetos	53	28	20	11	9	2,13
27	Supervisionar a contabilidade	64	24	13	9	11	2,00
28	Supervisionar o funcionamento de todos os setores	45	30	23	10	13	2,31

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Os resultados apresentados na tabela 15 revelam que 11 das 28 competências técnicas alcançaram uma frequência de concordância (total + parcial) igual ou superior a 100. Todavia, ao analisar a percepção dos respondentes sobre as competências técnicas em relação ao nível de discordância (total + parcial), a variável que apresentou um maior nível de discordância foi administração das obrigações para com terceiros, com 58 respostas. Se somar com as respostas da faixa de indiferença, essa variável atinge uma frequência de 75 respostas.

O gráfico 4 expõe como as variáveis relativas às competências técnicas estão situadas dentro da escala inicialmente proposta (1-5).



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

É possível observar no gráfico 4 que 96,42% das competências técnicas estão localizadas na faixa de concordância, e que a maioria dos números deste grupo estão situados entre 1 e 2. Todavia, os resultados apontam que a competência administração das obrigações para com terceiros, está situada na zona de discordância, ou seja, grande parte dos respondentes não percebe esta variável como sendo integrada ao rol das competências técnicas dos *controllers*.

Dentre os três grupos de competências, o conjunto de competências técnicas foi o único que apresentou uma variável dentro da faixa de discordância. No geral, a maioria dos *controllers* concorda com as competências listadas.

Esta seção buscou atender ao quinto objetivo específico, identificar a percepção dos *controllers* sobre as competências. É válido ressaltar que foram apresentadas 58 variáveis, distribuídas em três grupos: as competências de negócios (12), sociais (18) e técnicas (28). Todas as competências de negócios revelaram-se dentro da zona de concordância, todavia, 9 estão situadas entre 1,61 e 1,94, e as demais entre 2,04 a 2,37.

No que diz respeito às 18 competências sociais, todas expressaram entre 1,57 a 1,88, ou seja, menor que 2. Das 28 competências técnicas apresentadas, 27 estão localizadas dentro da faixa de concordância, destas 27 variáveis, 22 apresentaram um RM menor que 2. Apenas a competência Administração das obrigações para com terceiros se situa na faixa de discordância. Conclui-se que a maioria dos respondentes percebe que 57 das 58 competências apresentadas devem ser atribuídas aos *controllers*. Ressalta-se que 84,48% competências estão localizadas entre o ponto 1 e 2.

4.2 TESTES ESTATÍSTICOS

Nesta seção serão apresentadas as análises de significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre a controladoria. Cada subitem desta seção se propõe a responder a um objetivo específico, mais precisamente do objetivo 6 ao 9. Vale destacar que os pontos a seguir são de caráter exploratório.

4.2.1 Relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as funções da controladoria.

Analisou-se a existência ou não de relações entre as funções e as características dos *controllers*. Os resultados estão expressos da Tabela 16 a 18. Vale ressaltar, que a lista de funções apresentadas aos respondentes, teve como fonte original o trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016). Sabe-se que dentro das características do *controller* foram elencadas as seguintes variáveis:

- Idade;
- Sexo;
- Área de graduação;
- Natureza da instituição (se pública ou privada);
- Pós-graduação;
- Tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados e
- Tempo de atuação profissional.

A tabela 16 expõe as análises da significância estatística das relações entre as funções da controladoria e as variáveis idade e, posteriormente, sexo.

Tabela 16-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e seus dados pessoais (p)

Nº	Funções da controladoria	Dados pessoais	
		Idade	Sexo
1	Rotinas contábeis	0,26	0,36
2	Elaboração e interpretação de relatórios	0,12	0,90
3	<i>Forecast</i>	0,01	0,09
4	Orçamento	0,03	0,05
5	Fluxo de caixa	0,36	0,78
6	Gestão de pessoas	0,40	0,36
7	Administração de impostos	0,04	0,12
8	Auditoria	0,06	0,54
9	Funções financeiras	0,60	0,85
10	Controle	0,03	0,24
11	Otimização de processos	0,67	0,52
12	Conselheiro de negócios	0,53	0,42
13	Relatórios gerenciais	0,20	0,42
14	Desenvolver pessoal	0,97	0,84
15	Sistemas de informação	0,85	0,73
16	Análise de resultados	0,06	0,52
17	Interação de departamentos	0,72	0,58
18	Planejamento	0,42	0,94
19	Desenvolvimento de indicadores	0,06	0,23
20	Gestão de custos	0,15	0,76
21	Novos projetos	0,59	0,16
22	Gestão de riscos	0,79	0,98
23	Análise de custos	0,08	0,57
24	Análise e avaliação econômica	0,08	0,64
25	Avaliação e controle de investimentos	0,07	0,44
26	Implementação de planejamento	0,17	0,44
27	<i>Compliance</i>	0,56	0,70
28	Sistema contábil	0,06	0,15
29	Estudo de viabilidade	0,22	0,05
30	Criação de ferramentas de controle	0,04	0,86
31	Motivação	0,59	0,90
32	Coordenação de planejamento	0,36	0,95
33	Supervisão	0,07	0,88
34	Contato com fornecedores	0,45	0,25
35	Análise de contratos	0,52	0,67
36	Sistemas de custos	0,05	0,77
37	Análise de despesas	0,02	0,83
38	Análise de dados	0,37	0,84
39	Alinhamento de objetivos e metas	0,59	0,99
40	Condução das áreas de controladoria	0,09	0,90
41	Manutenção do sistema de gestão	0,03	0,39
42	Coordenação	0,01	0,69
43	Economia	0,43	0,60

Fonte: Inspirada no trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), com os dados da pesquisa (2018).

Na primeira combinação observou-se que as funções *forecast*, orçamento, administração de impostos, controle, criação de ferramentas de controle, sistemas de custos, análise de despesa, manutenção do sistema de gestão e coordenação, mostraram-se significantes. O que implica dizer que a variável idade influencia na percepção dos *controllers* para este determinado conjunto de funções, ou seja, na medida em que a idade varia, altera o entendimento dos respondentes sobre quais as funções devem ser atribuídas à controladoria.

O segundo arranjo evidenciado na tabela 16 foi entre funções e sexo dos participantes. Das 43 funções listadas, apenas orçamento e estudo de viabilidade expressaram significância. Isto é, homens e mulheres percebem estas duas funções de maneira distintas.

A função orçamento foi a única que se mostrou sensível às duas variáveis testadas na tabela 16. O que significa dizer que ela é influenciada tanto pela idade dos *controllers*, como também pelo fato de eles serem do sexo feminino ou masculino.

As demais funções apresentadas não são percebidas de maneira distinta pelo motivo de os *controllers* possuírem faixas etárias diferentes, nem, tampouco, pelo fato de ser homem ou mulher.

Tabela 17-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e sua formação profissional (p)

Nº	Funções da controladoria	Formação profissional		
		Área de graduação	Natureza da instituição	Pós-graduação
1	Rotinas contábeis	0,09	0,17	0,62
2	Elaboração e interpretação de relatórios	0,14	0,05	0,28
3	<i>Forecast</i>	0,21	0,21	0,22
4	Orçamento	0,23	0,01	0,85
5	Fluxo de caixa	0,31	0,00	0,32
6	Gestão de pessoas	0,53	0,02	0,37
7	Administração de impostos	0,34	0,02	0,70
8	Auditoria	0,03	0,01	0,21
9	Funções financeiras	0,03	0,11	0,17
10	Controle	0,46	0,28	0,08
11	Otimização de processos	0,61	0,01	0,09
12	Conselheiro de negócios	0,51	0,41	0,65
13	Relatórios gerenciais	0,15	0,25	0,08
14	Desenvolver pessoal	0,57	0,04	0,61
15	Sistemas de informação	0,13	0,06	0,13
16	Análise de resultados	0,18	0,10	0,17
17	Interação de departamentos	0,79	0,04	0,27
18	Planejamento	0,11	0,10	0,09
19	Desenvolvimento de indicadores	0,05	0,09	0,21
20	Gestão de custos	0,05	0,02	0,03
21	Novos projetos	0,12	0,05	0,10
22	Gestão de riscos	0,53	0,02	0,23
23	Análise de custos	0,03	0,00	0,07
24	Análise e avaliação econômica	0,40	0,02	0,83
25	Avaliação e controle de investimentos	0,44	0,03	0,67
26	Implementação de planejamento	0,97	0,05	0,98
27	<i>Compliance</i>	0,24	0,05	0,48
28	Sistema contábil	0,14	0,04	0,42
29	Estudo de viabilidade	0,17	0,13	0,32
30	Criação de ferramentas de controle	0,33	0,22	0,14
31	Motivação	0,46	0,00	0,35
32	Coordenação de planejamento	0,22	0,05	0,64
33	Supervisão	0,37	0,02	0,25
34	Contato com fornecedores	0,94	0,72	0,20
35	Análise de contratos	0,92	0,01	0,19
36	Sistemas de custos	0,11	0,00	0,14
37	Análise de despesas	0,09	0,02	0,05
38	Análise de dados	0,54	0,03	0,09
39	Alinhamento de objetivos e metas	0,28	0,17	0,55
40	Condução das áreas de controladoria	0,29	0,03	0,32
41	Manutenção do sistema de gestão	0,08	0,03	0,59
42	Coordenação	0,69	0,01	0,20
43	Economia	0,52	0,05	0,90

Fonte: Inspirada no trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), com os dados da pesquisa (2018).

Na tabela 17, analisou se a percepção dos *controllers* para saber se as funções da controladoria sofriam influência por três fatores: área na qual os respondentes se graduaram, pelo fato de os respondentes terem concluído graduação em uma IES pública ou privada, e ainda o fato de possuir ou não uma pós-graduação.

Os resultados (tabela 17) expressam a relação entre funções e a área na qual os *controllers* se graduaram. Observa-se que apenas quatro funções foram significantes, são elas: auditoria, funções financeiras, desenvolvimento de indicadores e análise de custos. O que indica dizer que a percepção dos respondentes sofre alterações referentes à área em que se graduaram apenas para estas quatro variáveis. Ou seja, aqueles que possuem graduação em Ciências Contábeis percebem distintamente estas quatro funções, em relação àqueles que possuem formação (graduação) em outras áreas. De 43 funções, a área de formação só influencia em apenas 4.

No que tange aos resultados apontados na terceira coluna da Tabela 17, 65% das funções são influenciadas pela natureza da IES na qual que o respondente concluiu a graduação. Isto é, o fato de o *controller* ter concluído o curso de graduação em uma IES pública ou privada afeta o modo como os *controllers* percebem 28 de 43 funções.

Ao analisar a percepção dos participantes pelo o fato de ter concluído ou não uma pós-graduação (Tabela 17), percebe-se que apenas uma função apresentou variação. Isto significa que a percepção dos respondentes que fizeram ou não uma pós-graduação somente é afetada na função análise das despesas. Nas demais 42 funções, o que representa 97,67%, não há nenhuma influência quanto ao quesito pós-graduação.

Tabela 18-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as funções da controladoria e sua experiência (p)

Nº	Funções da controladoria	Experiência	
		Tempo pós-graduação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
1	Rotinas contábeis	0,16	0,21
2	Elaboração e interpretação de relatórios	0,18	0,35
3	<i>Forecast</i>	0,07	0,21
4	Orçamento	0,23	0,35
5	Fluxo de caixa	0,46	0,37
6	Gestão de pessoas	0,74	0,48
7	Administração de impostos	0,03	0,39
8	Auditoria	0,46	0,67
9	Funções financeiras	0,93	0,45
10	Controle	0,59	0,22
11	Otimização de processos	0,93	0,67
12	Conselheiro de negócios	0,47	0,79
13	Relatórios gerenciais	0,87	0,67
14	Desenvolver pessoal	0,35	0,69
15	Sistemas de informação	0,59	0,46
16	Análise de resultados	0,24	0,43
17	Interação de departamentos	0,73	0,45
18	Planejamento	0,48	0,31
19	Desenvolvimento de indicadores	0,32	0,66
20	Gestão de custos	0,26	0,47
21	Novos projetos	0,74	0,22
22	Gestão de riscos	0,75	0,69
23	Análise de custos	0,07	0,48
24	Análise e avaliação econômica	0,13	0,25
25	Avaliação e controle de investimentos	0,14	0,11
26	Implementação de planejamento	0,23	0,58
27	<i>Compliance</i>	0,33	0,87
28	Sistema contábil	0,04	0,26
29	Estudo de viabilidade	0,89	0,10
30	Criação de ferramentas de controle	0,22	0,27
31	Motivação	0,32	0,47
32	Coordenação de planejamento	0,20	0,51
33	Supervisão	0,64	0,69
34	Contato com fornecedores	0,24	0,01
35	Análise de contratos	0,03	0,04
36	Sistemas de custos	0,02	0,93
37	Análise de despesas	0,03	0,63
38	Análise de dados	0,96	0,87
39	Alinhamento de objetivos e metas	0,24	0,60
40	Condução das áreas de controladoria	0,21	0,60
41	Manutenção do sistema de gestão	0,10	0,42
42	Coordenação	0,36	0,94
43	Economia	0,61	0,99

Fonte: Inspirada no trabalho de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), com os dados da pesquisa (2018).

Foi analisado (Tabela 18) se o tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados e o tempo de atuação profissional como *controller* exercem alguma influência na percepção dos respondentes sobre o grupo das funções da controladoria.

No que tange ao tempo pós-formação (graduação) dos respondentes, percebe-se que apenas cinco variáveis são afetadas (Tabela 18), ou seja, um *controller* recém-formado tem uma percepção distinta daquele com mais tempo de graduado em relação às seguintes funções: administração de impostos; sistema contábil; análise de contratos; sistemas de custos e análise de despesas.

Já em relação ao tempo de experiência profissional, apenas duas funções são influenciadas, são elas: contato com fornecedores e análise de contratos. Na medida em que o respondente possui mais ou menos tempo de atuação profissional como *controller*, sua percepção sobre essas duas funções é alterada.

Este subtópico, visou atender ao sexto objetivo específico, que se propôs analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as funções da controladoria. Observou-se que das sete variáveis do grupo características dos respondentes, a natureza da instituição foi a variável que, quando relacionada com funções, revelou um número maior de significância. 65% das funções apresentadas aos *controllers* são percebidas de maneira diferente, pelo simples fato deles terem estudado em uma IES pública ou privada.

A variável pós-graduação é a que menos influencia na percepção dos respondentes. Apenas 2,32% das funções são percebidas de modo diferente pelo fato de os *controllers* terem cursado ou não uma pós-graduação.

Outra análise que pode ser feita é em relação às funções que apresentaram significância em maior número de combinações. Do grupo das funções, destacam-se cinco. A primeira é análise de despesa, que apresentou significância em quatro das sete características dos respondentes. A função orçamento; administração de impostos; análise de contrato e sistema de custos, apresentaram significância em três das sete características analisadas.

4.2.2 Relações entre as características dos entrevistados e suas percepções sobre a controladoria e a estrutura das organizações.

Nesta seção serão apresentados os resultados das análises de significância realizadas utilizando as características dos respondentes e percepções dos mesmos sobre a controladoria, e sua respectiva estrutura nas organizações.

Tabela 19- Significância das relações entre as características dos entrevistados e suas percepções sobre a controladoria e a estrutura das organizações (p)

Características dos entrevistados	Controladoria nas organizações	
	Posição na estrutura	Estrutura interna
Sexo	0,44	0,33
Idade	0,48	0,12
Área de graduação	0,85	0,50
Natureza da instituição	0,86	0,94
Pós-graduação	0,30	0,48
Tempo de formado	0,74	0,84
Tempo de atuação profissional	0,19	0,06

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

A tabela 19 expressa os resultados das análises de significância entre as características dos *controllers* com: a posição da controladoria na estrutura organizacional (coluna 2) e estrutura interna (coluna 3). Ambos os testes não apresentaram significância, o que indica que a maneira como os respondentes enxergam tais variáveis não é influenciada por essa lista de características.

Tabela 20- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e seus dados pessoais (p)

Natureza da autonomia	Dados pessoais	
	Idade	Sexo
Autonomia operacional (Órgão de <i>staff</i>)	0,07	0,46
Autonomia administrativa (Órgão de linha)	0,02	0,78

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

Como evidenciado na Tabela 20, testou-se as relações entre a natureza da autonomia e as variáveis idade e sexo. A variável idade (coluna 2) apenas relevou significância quando relacionada com autonomia administrativa (órgão de linha), o que implica afirmar que na medida em que os respondentes mudam de faixa etária, a sua percepção sobre a autonomia administrativa é alterada.

Com relação à análise natureza da autonomia e sexo (Tabela 20, coluna 3), observou-se que o entendimento dos *controllers* sobre a autonomia operacional e administrativa não apresentaram significância, ou seja, a percepção dos respondentes no que diz respeito à autonomia não é influenciada pelo fato de os respondentes serem homens ou mulheres.

Tabela 21- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e sua formação profissional (p)

Natureza da autonomia	Formação profissional		
	Área de formação	Natureza da instituição	Pós-graduação
Autonomia operacional (Órgão de <i>staff</i>)	0,95	0,27	0,75
Autonomia administrativa (Órgão de linha)	0,53	0,07	0,18

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

No que diz respeito à natureza da autonomia, a tabela 21 expressa as análises de significâncias desta com: a área de formação profissional; a natureza da instituição na qual os respondentes se graduaram e com o fato de eles terem ou não realizado um curso de pós-graduação. Percebe-se que nenhum desses arranjos apresentou significância, isto é, essas relações não influenciam a percepção dos *controllers* sobre o quesito natureza da autonomia.

Tabela 22- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria e sua experiência (p)

Natureza da autonomia	Experiência	
	Tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
Autonomia operacional (Órgão de <i>staff</i>)	0,27	0,80
Autonomia administrativa (Órgão de linha)	0,29	0,91

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2018).

A tabela 22 evidencia que a natureza da autonomia não é influenciada nem pelo tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados, tampouco pelo tempo de atuação profissional. Isto implica afirmar que os respondentes não possuem percepção afetada por conta de sua das variáveis de experiências.

Este subtópico visou atender ao sétimo objetivo específico, analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre a controladoria como unidade organizacional.

Dos testes realizados entre controladoria como unidade organizacional e as sete variáveis que compõem o grupo características dos respondentes, apenas a relação com idade apresentou significância (Vide tabela 20). Os demais arranjos evidenciados entre a tabela 19 a 22 não mostraram significância, ou seja, não influenciam na maneira como os respondentes percebem a controladoria como unidade organizacional.

4.2.3 Relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre os objetivos da controladoria.

São apresentadas as análises realizadas entre os objetivos da controladoria e as características dos *controllers*, com o intuito de averiguar se existe significância para tais arranjos. Ressalta-se que esses objetivos são originários da obra de Borinelli (2006).

Tabela 23-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e seus dados pessoais (p)

Nº	Objetivos	Dados pessoais	
		Sexo	Idade
1	Subsidiar o processo de gestão em relação ao processo decisório	0,28	0,02
2	Garantir informações adequadas ao processo decisório	0,44	0,03
3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	0,83	0,07
4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia de sua área	0,75	0,12
6	Administrar as sinergias existentes entre as áreas	0,80	0,24
6	Zelar pelo bom desempenho da organização	0,78	0,14
7	Viabilizar a gestão econômica	0,12	0,34
8	Criar condições para exercer o controle	0,94	0,11
9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	0,96	0,12
10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	0,48	0,52

Fonte: Inspirada no trabalho de Borinelli (2006), com os dados da pesquisa (2018).

Ao analisar o conjunto de objetivos em relação ao sexo (Tabela 23), observa-se que não houve significância em nenhuma das variáveis, isto é, a percepção dos *controllers* não é afetada pelo fato de o profissional ser do sexo masculino ou feminino.

Todavia, no que diz respeito à análise de significância entre objetivos e idade (Tabela 23, coluna 3), dois objetivos apresentaram significância, são eles: subsidiar o processo de gestão

em relação ao processo decisório e garantir informações adequadas ao processo decisório. Ou seja, a mudança de faixa etária dos respondentes influencia na percepção dos mesmos acerca desses dois objetivos.

Tabela 24-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e sua formação (p)

Nº	Objetivos	Experiência		
		Área de graduação	Natureza da instituição	Pós-graduação
1	Subsidiar o processo de gestão em relação ao processo decisório	0,21	0,91	0,96
2	Garantir informações adequadas ao processo decisório	0,04	0,22	0,37
3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	0,39	0,75	0,12
4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia de sua área	0,69	0,60	0,09
5	Administrar as sinergias existentes entre as áreas	0,35	0,52	0,51
6	Zelar pelo bom desempenho da organização	0,96	0,18	0,17
7	Viabilizar a gestão econômica	0,03	0,01	0,30
8	Criar condições para exercer o controle	0,85	0,25	0,10
9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	0,72	0,05	0,03
10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	0,79	0,14	0,77

Fonte: Inspirada no trabalho de Borinelli (2006), com os dados da pesquisa (2018).

A tabela 24 expressa os resultados da análise de significância entre objetivos e área de graduação; natureza da instituição e pós-graduação. O primeiro arranjo (coluna 2) revela que os objetivos garantir informações adequadas ao processo decisório e viabilizar a gestão econômica apresentaram significância, o que implica dizer que a área de graduação na qual os respondentes se graduaram influencia na maneira como eles percebem tais objetivos.

Na segunda proposta de análise (Tabela 24, coluna 3), as variáveis viabilizar a gestão econômica e contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos apresentaram significância. Isto implica dizer que há percepções distintas entre os respondentes que se graduaram em uma IES de natureza privada e da pública.

Analisou-se também a significância entre os objetivos e o fato de os respondentes terem ou não uma pós-graduação (Tabela 24). Nota-se que nenhum dos objetivos sofre influência

desta variável, ou seja, a percepção dos *controllers* não é alterada pelo fato de os respondentes terem cursado ou não uma pós-graduação.

Tabela 25-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre os objetivos da controladoria e sua experiência (p)

Nº	Objetivos	Experiência	
		Tempo pós- formação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
1	Subsidiar o processo de gestão em relação ao processo decisório	0,00	0,48
2	Garantir informações adequadas ao processo decisório	0,14	0,71
3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	0,06	0,69
4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia de sua área	0,15	0,96
5	Administrar as sinergias existentes entre as áreas	0,23	0,73
6	Zelar pelo bom desempenho da organização	0,05	0,87
7	Viabilizar a gestão econômica	0,72	0,59
8	Criar condições para exercer o controle	0,37	0,23
9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	0,27	0,72
10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	0,52	0,83

Fonte: Inspirada no trabalho de Borinelli (2006), com os dados da pesquisa (2018).

A relação entre objetivos e tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados (Tabela 25, coluna 2), foi significativa em duas variáveis, a saber: garantir informações adequadas ao processo decisório e zelar pelo bom desempenho da organização. Isto significa que para estes dois objetivos, a percepção de um *controller* que se graduou recentemente é distinta daquele com maior tempo de formação.

Na análise de significância entre objetivos e tempo de experiência profissional (coluna 3), nada muda na forma dos *controllers* perceberem o conjunto de objetivos apresentados. Ou seja, não importa o tempo em que os respondentes estejam atuando como *controllers*, pois esta variável não influencia a percepção dos mesmos sobre a lista de objetivos apresentada.

Este subtópico, visou atender ao oitavo objetivo específico: analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre os objetivos da controladoria.

Do resultado da análise de significância entre os objetivos e as características dos *controllers* pode-se inferir que as variáveis sexo, pós-graduação e tempo de atuação profissional não expressam significância em nenhum dos objetivos listados. As demais características foram significativas em dois objetivos.

4.2.4 Relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as competências dos *controllers*

Esta seção se propõe a responder o nono objetivo deste estudo, que é de analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre as competências dos *controllers*. Enfatiza-se que as listas de competências utilizadas neste estudo foram extraídas do trabalho de Callado e Amorim (2017).

4.2.4.1 Competências de negócios.

São tratadas neste tópico apenas as análises de significância realizadas especificamente entre as competências de negócios e as características dos *controllers*.

Tabela 26-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do *controller* e seus dados pessoais (p)

Nº	Competências de negócios	Dados pessoais	
		Idade	Sexo
1	Responsabilidade socioambiental	0,61	0,58
2	Administrar e organizar o tempo das atividades	0,85	0,79
3	Elaborar o planejamento organizacional	0,34	0,41
4	Gestão de recursos financeiros	0,68	0,95
5	Orientar para resultados	0,06	0,24
6	Pensar e agir estrategicamente	0,03	0,08
7	Saber orientar seus funcionários	0,23	0,63
8	Criatividade para solucionar problemas	0,04	0,70
9	Capacidade para tomar decisão com imparcialidade	0,02	0,39
10	Melhoria contínua e busca por inovação	0,07	0,30
11	Foco na qualidade em todas as decisões	0,17	0,78
12	Orientação para o cliente	0,18	0,69

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Os dados expressos na tabela 26 relevam significância entre as competências de negócios e idade (coluna 2). Nota-se que as variáveis pensar e agir estrategicamente; criatividade para solucionar problemas e capacidade para tomar decisão com imparcialidade são significativas, isto é, a faixa etária dos respondentes influencia o modo como eles percebem as competências de negócios.

A segunda análise apresentada na tabela 26 foi a relação de competências de negócios e sexo (coluna 3). Nenhuma das competências de negócios listadas sofre influência pelo fato de o respondente ser homem ou mulher.

Tabela 27-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do *controller* e sua formação (p)

Nº	Competências de negócios	Formação		
		Área de graduação	Natureza da instituição	Pós-Graduação
1	Responsabilidade socioambiental	0,13	0,26	0,31
2	Administrar e organizar o tempo das atividades	0,89	0,09	0,63
3	Elaborar o planejamento organizacional	0,78	0,20	0,77
4	Gestão de recursos financeiros	0,62	0,04	0,89
5	Orientar para resultados	0,46	0,31	0,61
6	Pensar e agir estrategicamente	0,43	0,05	0,65
7	Saber orientar seus funcionários	0,76	0,11	0,53
8	Criatividade para solucionar problemas	0,96	0,35	0,22
9	Capacidade para tomar decisão com imparcialidade	0,12	0,49	0,44
10	Melhoria contínua e busca por inovação	0,29	0,43	0,49
11	Foco na qualidade em todas as decisões	0,47	0,18	0,30
12	Orientação para o cliente	0,33	0,53	0,96

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Os resultados apresentados na tabela 27 tratam da análise de significância das competências de negócios e a formação do respondente (área de graduação, natureza da instituição e pós-graduação).

Verifica-se (Tabela 27) que a percepção dos *controllers* sobre as competências de negócios não varia por causa da formação (graduação) dos respondentes e nem pelo fato de terem cursado ou não uma pós-graduação.

Todavia, quando analisada a relação competências de negócios e natureza da instituição (Tabela 27), duas variáveis revelaram-se significativas, são elas: gestão de recursos financeiros e pensar e agir estrategicamente. O que implica dizer que para estas duas competências de negócios, a percepção dos respondentes que estudaram em uma IES privada é distinta daqueles que estudaram em uma IES pública.

Tabela 28-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências de negócios do *controllers* e suas experiências (p)

Nº	Competências de negócios	Experiência	
		Tempo pós- formação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
1	Responsabilidade socioambiental	0,17	0,11
2	Administrar e organizar o tempo das atividades	0,71	0,47
3	Elaborar o planejamento organizacional	0,16	0,32
4	Gestão de recursos financeiros	0,23	0,84
5	Orientar para resultados	0,02	0,64
6	Pensar e agir estrategicamente	0,10	0,64
7	Saber orientar seus funcionários	0,39	0,82
8	Criatividade para solucionar problemas	0,09	0,65
9	Capacidade para tomar decisão com imparcialidade	0,18	0,78
10	Melhoria contínua e busca por inovação	0,39	0,21
11	Foco na qualidade em todas as decisões	0,49	0,50
12	Orientação para o cliente	0,69	0,85

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Também foi verificado se as competências de negócios apresentavam significância quando relacionadas com tempo pós- formação (graduação) dos entrevistados e com o tempo de atuação profissional dos mesmos.

No que tange à análise de significância entre competências de negócios e tempo pós- formação (graduação) (Tabela 28, coluna 2), apenas uma variável expressou significância, a competência de negócio orientar para resultados. Em outras palavras, o tempo de pós- formação (graduação) dos entrevistados só influencia a percepção dos participantes em uma única variável.

Não houve relação de significância entre competências de negócios e tempo de atuação profissional (Tabela 28, coluna 3). O que implica dizer que a percepção dos respondentes não é afetada pela vivência profissional.

4.2.4.2 Competências sociais

Serão apresentados os resultados das análises de significância efetuadas entre as competências sociais e as características dos *controllers*.

Tabela 29-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do *controller* e seus dados pessoais (p)

Nº	Competências sociais	Dados pessoais	
		Idade	Sexo
1	Busca autodesenvolvimento	0,04	0,98
2	Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	0,04	0,72
3	Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	0,18	0,71
4	Capacidade de análise de síntese	0,08	0,43
5	Capacidade de autocrítica	0,07	0,99
6	Capacidade de ouvir os outros	0,19	0,96
7	Capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas	0,00	0,89
8	Liderança para gerir pessoas	0,02	0,96
9	Interação com as pessoas	0,03	1,00
10	Comunicar-se na forma escrita com clareza e objetividade	0,02	0,38
11	Comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade	0,02	0,79
12	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe	0,01	0,86
13	Flexibilidade nas relações interpessoais	0,03	0,58
14	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	0,07	0,87
15	Habilidade de negociação	0,10	0,54
16	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos	0,03	0,88
17	Postura proativa e realizadora	0,06	0,54
18	Tolerância à pressão	0,14	0,72

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

A tabela 29 expressa os resultados da análise de significância entre as competências sociais e as variáveis idade e sexo. No que tange ao primeiro arranjo (coluna 2), 10 das 18 competências sociais apresentadas revelaram-se significativas, ou seja, a faixa etária dos respondentes influencia em como eles percebem este grupo de competências.

Todavia, no que se refere à análise processada para o segundo arranjo (coluna 3), nenhuma das competências sociais apresentou significância para a variável sexo. O que implica afirmar que o fato de ser homem ou mulher não afeta a percepção dos mesmos sobre as competências sociais.

Tabela 30-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do *controller* e sua formação (p)

Nº	Competências sociais	Formação		
		Área de graduação	Natureza da instituição	Pós-Graduação
1	Busca autodesenvolvimento	0,39	0,48	0,74
2	Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	0,22	0,51	0,18
3	Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	0,53	0,48	0,47
4	Capacidade de análise de síntese	0,08	0,23	0,75
5	Capacidade de autocrítica	0,77	0,70	0,75
6	Capacidade de ouvir os outros	0,36	0,95	0,51
7	Capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas	0,81	0,19	0,84
8	Liderança para gerir pessoas	0,36	0,35	0,62
9	Interação com as pessoas	0,15	0,40	0,11
10	Comunicar-se na forma escrita com clareza e objetividade	0,51	0,21	0,49
11	Comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade	0,67	0,24	0,44
12	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe	0,34	0,35	0,35
13	Flexibilidade nas relações interpessoais	0,13	0,32	0,26
14	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	0,31	0,20	0,13
15	Habilidade de negociação	0,03	0,17	0,15
16	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos	0,83	0,63	0,55
17	Postura proativa e realizadora	0,44	0,14	0,65
18	Tolerância à pressão	0,51	0,69	0,27

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Na tabela 30, com os resultados das significâncias entre as competências sociais e o grupo formação, é possível observar na segunda coluna que apenas a variável habilidade de

negociação apresentou significância. Isto é, somente nesta variável a percepção dos respondentes sofre influência da área de formação.

No que tange aos resultados expressos nas colunas 3 e 4 da tabela 30, nota-se que não há resultados significativos entre as competências sociais e a natureza da instituição na qual os participantes se graduaram e, tampouco para as competências sociais e o fato dos *controllers* possuírem ou não uma pós-graduação. O fato de terem se graduado em uma IES privada ou pública, possuírem ou não uma pós-graduação, não interfere na maneira como os participantes enxergam as competências sociais.

Tabela 31-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências sociais do *controller* e sua experiência (p)

Nº	Competências sociais	Experiência	
		Tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
1	Busca autodesenvolvimento	0,01	0,34
2	Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações	0,04	0,23
3	Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais	0,11	0,61
4	Capacidade de análise de síntese	0,04	0,90
5	Capacidade de autocrítica	0,38	0,76
6	Capacidade de ouvir os outros	0,58	0,92
7	Capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas	0,00	0,10
8	Liderança para gerir pessoas	0,14	0,86
9	Interação com as pessoas	0,14	0,67
10	Comunicar-se na forma escrita com clareza e objetividade	0,10	0,75
11	Comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade	0,17	0,73
12	Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe	0,07	0,77
13	Flexibilidade nas relações interpessoais	0,14	0,33
14	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	0,61	0,62
15	Habilidade de negociação	0,34	0,63
16	Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos	0,30	0,95
17	Postura proativa e realizadora	0,32	0,54
18	Tolerância à pressão	0,54	0,46

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

A tabela 31 evidencia o resultado da análise de significância entre as competências sociais e tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados (Coluna 2). Nota-se que 4 variáveis são significantes ao tempo de pós-formação, são elas: busca autodesenvolvimento; capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações; capacidade de análise de síntese e

capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas. Ou seja, um *controller* que se graduou recentemente possui uma percepção distinta para estas 4 variáveis, do que aquele que se graduou a mais tempo.

A análise feita entre competências sociais e tempo de experiência profissional, não revelou nenhuma significância, ou seja, o fato de atuar na profissão há pouco ou há muito tempo não influencia a percepção dos mesmos sobre o conjunto de competências sociais apresentadas.

4.2.4.3 Competências técnicas

Neste último bloco de análises, serão apresentadas as competências técnicas. Foi averiguado se este grupo de competências apresentava significância quando relacionadas com as características dos respondentes.

Tabela 32-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do *controller* e seus dados pessoais (p)

Nº	Competências técnicas	Dados pessoais	
		Idade	Sexo
1	Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	0,29	0,87
2	Administração de recursos disponíveis e realizáveis	0,00	0,36
3	Assessorar a cúpula administrativa	0,04	0,97
4	Conhecimento na área contábil	0,02	0,79
5	Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	0,07	0,83
6	Controlar sistemas contábeis	0,07	0,51
7	Desenvolver análise de risco	0,25	0,54
8	Elaboração das diretrizes de controles internos	0,03	0,44
9	Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	0,06	0,13
10	Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	0,01	0,23
11	Gerenciar indicadores de performance	0,09	0,43
12	Prover suporte informacional à gestão empresarial	0,02	0,59
13	Supervisão das atividades nas áreas de custos	0,00	0,15
14	Supervisionar a escrituração	0,01	0,71
15	Administração das obrigações para com terceiros	0,85	0,45
16	Agir como consultor interno em todas as áreas	0,68	0,59
17	Conhecimento na área fiscal	0,01	0,86
18	Conhecimento na área financeira	0,08	0,65
19	Conhecimento técnico do setor de controles gerais	0,00	0,10
20	Coordenar e reportar dados relevantes	0,02	0,27
21	Desenvolver análise financeira	0,13	0,20
22	Elaborar a previsão de receitas	0,19	0,21
23	Elaborar políticas e orçamentos	0,01	0,04
24	Otimizar os resultados econômicos da empresa	0,15	0,61
25	Realizar análise econômica/financeira	0,06	0,19
26	Realizar acompanhamento técnico de projetos	0,51	0,53
27	Supervisionar a contabilidade	0,01	0,34
28	Supervisionar o funcionamento de todos os setores	0,45	0,33

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Os resultados apresentados na segunda coluna da tabela 32 expressam significância em 43,42% das competências técnicas apresentadas. Ou seja, na medida em que muda a faixa etária dos respondentes, a percepção deles sobre 13 competências técnicas são afetadas.

No que tange aos resultados da terceira coluna da tabela 32, apenas a variável elaborar políticas e orçamentos, revelou-se significativa. Isto significa que, o fato de os respondentes serem homens ou mulheres só influencia a percepção sobre competências técnicas em apenas uma variável.

Tabela 33-Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do *controller* e sua formação (p)

Nº	Competências técnicas	Formação		
		Área de graduação	Natureza da instituição	Pós-Graduação
1	Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	0,40	0,33	0,63
2	Administração de recursos disponíveis e realizáveis	0,95	0,29	0,24
3	Assessorar a cúpula administrativa	0,74	0,20	0,24
4	Conhecimento na área contábil	0,78	0,10	0,60
5	Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	0,97	0,09	0,72
6	Controlar sistemas contábeis	0,26	0,15	0,92
7	Desenvolver análise de risco	0,30	0,18	0,30
8	Elaboração das diretrizes de controles internos	0,69	0,83	0,42
9	Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	0,25	0,01	0,49
10	Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	0,19	0,08	0,18
11	Gerenciar indicadores de performance	0,28	0,52	0,41
12	Prover suporte informacional à gestão empresarial	0,58	0,57	0,30
13	Supervisão das atividades nas áreas de custos	0,01	0,03	0,34
14	Supervisionar a escrituração	0,99	0,01	0,14
15	Administração das obrigações para com terceiros	0,48	0,11	0,27
16	Agir como consultor interno em todas as áreas	0,86	0,42	0,25
17	Conhecimento na área fiscal	0,47	0,08	0,60
18	Conhecimento na área financeira	0,87	0,12	0,56
19	Conhecimento técnico do setor de controles gerais	0,85	0,31	0,32
20	Coordenar e reportar dados relevantes	0,75	0,38	0,94
21	Desenvolver análise financeira	0,30	0,29	0,51
22	Elaborar a previsão de receitas	0,83	0,11	0,83
23	Elaborar políticas e orçamentos	0,77	0,02	0,68
24	Otimizar os resultados econômicos da empresa	0,21	0,38	0,28
25	Realizar análise econômica/financeira	0,61	0,12	0,41
26	Realizar acompanhamento técnico de projetos	0,97	0,23	0,76
27	Supervisionar a contabilidade	0,86	0,11	0,68
28	Supervisionar o funcionamento de todos os setores	0,61	0,07	0,86

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

A segunda coluna da tabela 33 evidencia o resultado da análise de significância entre as competências técnicas e a área na qual os entrevistados obtiveram o título de graduação (Coluna

2). Apenas a variável supervisão das atividades nas áreas de custos revelou-se significativa. Isto significa que a formação (graduação) só influencia a percepção dos respondentes em apenas uma das competências técnicas apresentadas.

No que tange ao resultado expresso na terceira coluna (Tabela33), 4 variáveis apresentaram significância, são elas: elaboração de *budget* (orçamento anual); supervisão das atividades nas áreas de custos; supervisionar a escrituração e elaborar políticas e orçamentos. Ou seja, a natureza da IES em que o *controller* se graduou influencia na percepção deste pequeno grupo de variáveis.

A quarta coluna (Tabela 33) mostra que o fato de os respondentes possuírem ou não uma pós-graduação não influencia na sua percepção sobre o conjunto de competências técnicas.

Tabela 34- Significância das relações entre a percepção dos entrevistados sobre as competências técnicas do *controller* e sua experiência (p)

Nº	Competências técnicas	Experiência	
		Tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados	Tempo de atuação profissional
1	Acompanhamento geral das atividades dos demais setores	0,33	0,91
2	Administração de recursos disponíveis e realizáveis	0,07	0,14
3	Assessorar a cúpula administrativa	0,12	0,84
4	Conhecimento na área contábil	0,37	0,85
5	Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos	0,17	0,93
6	Controlar sistemas contábeis	0,06	0,8
7	Desenvolver análise de risco	0,89	0,84
8	Elaboração das diretrizes de controles internos	0,18	0,07
9	Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)	0,22	0,63
10	Verificar a consistência e a viabilidade dos planos	0,29	0,79
11	Gerenciar indicadores de performance	0,49	0,52
12	Prover suporte informacional à gestão empresarial	0,04	0,37
13	Supervisão das atividades nas áreas de custos	0,17	0,92
14	Supervisionar a escrituração	0,16	0,77
15	Administração das obrigações para com terceiros	0,27	0,68
16	Agir como consultor interno em todas as áreas	0,26	0,79
17	Conhecimento na área fiscal	0,21	0,5
18	Conhecimento na área financeira	0,66	0,72
19	Conhecimento técnico do setor de controles gerais	0,19	0,2
20	Coordenar e reportar dados relevantes	0,07	0,31
21	Desenvolver análise financeira	0,39	0,71
22	Elaborar a previsão de receitas	0,21	0,88
23	Elaborar políticas e orçamentos	0,08	0,61
24	Otimizar os resultados econômicos da empresa	0,63	0,96
25	Realizar análise econômica/financeira	0,54	0,94
26	Realizar acompanhamento técnico de projetos	0,98	0,89
27	Supervisionar a contabilidade	0,25	0,34
28	Supervisionar o funcionamento de todos os setores	0,73	0,5

Fonte: Inspirada no trabalho de Callado e Amorim (2017), com os dados da pesquisa (2018).

Ao analisar a significância entre as competências técnicas e tempo de pós-graduação (graduação) (Tabela 34), percebe-se que apenas a competência prover suporte informacional à gestão empresarial revelou-se significativa, ou seja, o fato de um respondente ter concluído o curso de graduação recentemente ou há mais tempo não afeta a percepção dos mesmos em 27 das 28 competências técnicas apresentadas.

O resultado da análise das significâncias apresentadas na coluna 3 da tabela 34, retrata que os respondentes não possuem sua percepção afetada pelo fato de possuir ou não uma pós-graduação.

Em termos gerais, a variável idade foi a que mais expressou significância quando relacionada com as competências (negócios, sociais e técnicas). O que implica afirmar que a percepção dos *controller* é influenciada pelo fato de os mesmos serem mais jovens ou experientes.

As variáveis pós-graduação e tempo de atuação profissional em nenhum dos testes apresentaram significância, ou seja, o modo como os *controllers* percebem as competências listadas não é afetado por essas duas variáveis.

5 CONCLUSÃO

A controladoria hoje, no Brasil, é uma área que carece de muitos estudos. Não há como negar a sua existência ou que ela não é relevante, a controladoria é real, o mercado é a prova viva de que ela está sendo usada e que cada vez mais vem ganhando destaque dentro das organizações. Porém, pelo fato de ela ter nascido e de estar se desenvolvendo de maneira pragmática, há muitos entendimentos sobre o que de fato ela é.

Com o intuito de entender melhor o que é a controladoria, esta pesquisa foi desenvolvida a partir do olhar de quem trabalha diariamente com ela, os *controllers*. Para tanto, mapeou-se as seguintes características: idade; sexo; área de graduação; natureza da instituição; (se pública ou privada) pós-graduação; tempo pós-formação (graduação) dos entrevistados e tempo de atuação profissional, tendo por objetivo conhecer o perfil do profissional (objetivo específico 1).

Concluiu-se os *controllers* são, predominantemente, homens, possuem entre 36 a 45 anos e cursaram Ciências Contábeis, concluíram a graduação em uma IES privada e possuem pós-graduação. Além disso, os respondentes graduaram-se há pelo menos 11 anos, porém possuem até nove anos atuando como *controller*. Vale destacar que, no quesito área de graduação, apesar do curso de Ciências Contábeis ter sido o mais quantificado, foi expressivo o número de *controllers* que possuem formação em outras áreas, concluindo-se que não há uma única formação para exercer o cargo de *controller*, pois mais de 40 % têm formação em áreas diferente da contabilidade.

Conforme os objetivos específicos de 2 a 5, buscou-se identificar a percepção dos *controllers* sobre quatro aspectos: funções; controladoria como unidade organizacional; objetivos e competências do *controller*.

Os resultados da pesquisa revelaram que 42/43 das funções apresentadas aos *controllers* foram entendidas pela maioria deles como pertencentes à controladoria. A exceção foi a variável contato com fornecedores, a que mais se distanciou da faixa de concordância, esta também foi a variável que obteve o maior número de discordância. O estudo revelou que apesar de não ser unanimidade, a maioria dos respondentes acenam para uma mesma direção em relação ao grupo de funções expostas.

Observou-se também em relação à controladoria como unidade organizacional. Os respondentes acreditam que a controladoria deve estar ligada à diretoria financeira ou de contabilidade, nenhum deles escolheram a alternativa que afirmava que a controladoria deveria

vincular-se diretamente ao presidente. Com esta exclusão eles indiretamente impossibilitam à controladoria apresentar-se como um órgão *staff*. Porém, na mesma seção do questionário, ao serem indagados sobre a natureza da autonomia da controladoria, percebe-se que maioria dos respondentes classifica a controladoria como um órgão de *staff* e linha. Desta forma, percebem-se fragilidades relacionadas aos conhecimentos sobre a estrutura de poder da controladoria.

No que tange aos objetivos da controladoria, os resultados da pesquisa revelaram um direcionamento comum entre os participantes deste estudo. No geral, existe uma aceitação sob o rol de objetivo apresentados.

Ao finalizar a análise do grupo de competências foi possível perceber que há uma grande aceitação das funções e objetivos por parte dos respondentes sobre as variáveis abordadas neste estudo. Em relação ao grupo de competências, apenas uma variável apresentou-se na faixa de discordância, e esta foi a administração das obrigações para com terceiros, ou seja, a maioria não reconhece a variável como pertencente ao rol de competências do *controller*. As demais 57 competências estão na zona de concordância, todavia, 84,48% do total das competências apresentaram-se na faixa mais próxima da concordância total, em outras palavras, expressaram RM entre o ponto 1 e 2.

Conforme os objetivos específicos de 6 a 9, visou-se analisar a significância das relações entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre: funções da controladoria; a controladoria como unidade organizacional; os objetivos da controladoria e as competências dos *controllers*.

A partir do banco de dados, foram testadas relações de significância entre as características dos *controllers* e suas percepções sobre: funções da controladoria; a controladoria como unidade organizacional; os objetivos da controladoria e as competências dos *controllers*. Em outras palavras, com base nos dados levantados para alcançar os objetivos específicos de 1 a 5, realizou-se as combinações que culminaram nos objetivos específicos de 6 a 9. Para estes últimos objetivos específicos, foram utilizados os testes U de Mann-Whitney e de Kruskal.

Deste modo, a primeira análise de significância realizada nesta investigação foi entre as características dos respondentes e funções da controladoria. A análise revelou que o fato de o respondente ter concluído a graduação em uma IES privada ou pública, impacta em 65% em como eles percebem as funções apresentadas. Com base nos fatos, entende-se que o perfil da instituição de ensino superior impacta diretamente a visão de seus alunos em relação ao entendimento da controladoria. Ressalta-se que todas as outras características apresentaram

alguma significância, o que implica dizer que parte das funções apresentadas são percebidas de modos distintos por influência das características próprias dos *controllers*.

As características dos *controllers*, como um fator que influencia a percepção dos mesmos sobre o conjunto de funções é um elemento que dificulta o estabelecimento de um conjunto base de funções. Contudo, mesmo com as diferentes influências levantadas através do perfil deles, o estudo também revela que há um movimento de convergência dos respondentes sobre o grupo de funções apresentadas.

Em relação ao segundo teste de significância, características dos *controllers* e controladoria como unidade organizacional, apenas a variável idade expressou significância. Ou seja, o fato de um *controller* ser mais jovem ou mais velho impacta diretamente no modo como eles compreendem a controladoria como unidade organizacional.

Na análise realizada entre características dos respondentes e os objetivos da controladoria, conclui-se que o modo como os respondentes percebem os objetivos listados como pertencentes à controladoria são afetados pelo fato de os mesmos serem mais novos ou mais velhos, a área de graduação na qual se formaram, a natureza da IES que estudaram e devido a terem cursado uma pós-graduação. Ou seja, 4 das 7 variáveis foram significantes.

Quanto às análises do último grupo (competências), a característica idade foi a que mais expressou significância quando relacionada com as competências (negócios, sociais e técnicas). O que implica dizer que a percepção dos *controllers* é influenciada pelo fato de os mesmos serem mais jovens ou experientes. As variáveis pós-graduação e tempo de atuação profissional, em nenhum dos grupos de competências apresentaram significância, ou seja, o modo os *controllers* percebem as competências listadas não é afetado em razão de os mesmos possuírem uma pós-graduação e de ter maior experiência profissional como *controller*.

Desta forma, tem-se a característica idade como a que mais apresentou significância nas análises realizadas. Seguida por natureza da instituição e tempo pós-formação (graduação). Porém, todas as características em alguma das análises apresentaram significância. Nas análises ficou evidente que as características dos respondentes que foram trabalhadas influenciam o modo como eles percebem a controladoria.

Este estudo teve como limitação do número de *controllers* contatados (457), incluindo os dados do pré-teste. Foram alcançadas 121 respostas. Imagina-se que o número de *controllers* no Brasil seja bem maior. Portanto, sugere-se para pesquisas futuras a realização de estudos que investiguem, em maior quantidade, a percepção sobre a controladoria, não só dos *controllers*,

mas de outros olhares, como dos sócios/proprietários; administradores; de acadêmicos, objetivando captar e analisar percepções distintas sobre o mesmo objeto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRESTI, Alan; FINLAY, Barbara. **Métodos estatísticos para as ciências sociais**. Penso Editora, 2012.

ANDREATTA, Adalberto; SILVEIRA, Amélia; OLINQUEVITCH, José Leônidas. A controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC. **Caminhos (Rio do Sul)**, v. 1, p. 221-240, 2009.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. AMGH Editora, 2001.

ARRUDA FILHO, Emílio JM; FARIAS FILHO, Milton C. **Planejamento da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2013.

ASSIS, Luana de; SILVA, Christian Luiz da; CATAPAN, Anderson. As funções da Controladoria e sua aplicabilidade na Administração Pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico – Eletrônica**, v. 14, n. 3, p. 26-43, 2016.

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisas de survey**. Ed. da UFMG, 2003.

BARBOSA, Dalva Regina; MILONE, Giuseppe. **Estatística aplicada ao turismo e hotelaria**: Thomson. 2004.

BERTI, Anélio. A globalização da economia resgata método de custeio. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 133, p. 84-95, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/402>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; ALMEIDA, Dalci Mendes. Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. **Revista de Administração**, v. 47, n. 4, p. 653-670, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. **Revista brasileira de gestão de negócios**, v. 10, n. 28, p.249-263, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; MÜLER, Elza Terezinha Cordeiro. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 9, n. 2, p.43-63, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 18, n. 45, p.22-37, 2007.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary Gelatti; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto. Porto Alegre, RS**, v. 6, n. 10 (2. sem. 2006), p. 69-92, 2006.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa**: monografia, dissertação, tese. São Paulo: Atlas, 2004.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2007.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFA, 2010.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir **O Papel do Controller**: Um estudo no contexto brasileiro. São Paulo, 2005. 130f. Dissertação. (Mestrado em ciências contábeis e financeiras) - Programa De Estudos Pós-Graduados Em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica De São Paulo. São Paulo.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Controller. O perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 150, p. 37-52, 2011.

CALIJURI, Monica Sionara Schpallir; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; DOS SANTOS, Roberto Fernandes. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. In: **Congresso Internacional de Custos**, XIII. 2005. São Leopoldo, Anais.

CALLADO, Antônio André Cunha; AMORIM, Tânia Nobre Gonçalves Ferreira. Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.

CAMPOS, Gabriel Moreira; ROBLES JUNIOR, Antônio. Contribuição da controladoria para a gestão de entidades do terceiro setor. In: **Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, VIII. 2001. São Leopoldo, Anais.

CANELLA, Gustavo Fontana; SCHÄFER, Joice Denise; SCHNORREBERGER, Darci. Controller: uma análise sobre o perfil do profissional requerido por empresas na Inglaterra. In: **1º Congresso de Contabilidade da UFRGS**. 2016. Porto Alegre, Anais.

CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira. **Controladoria no Brasil**: um estudo a partir da perspectiva dos pesquisadores brasileiros. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/6993/1/21%20Controladoria%20no%20Brasil.pdf>>. Acesso em 31 de maio de 2017.

CARVALHO, Kairo William; PORTELA, Rafael de Paula; VALE, Caio. Rodrigues; BARROS, Leandro Eduardo Vieira; SILVA, Fábio Bruno B (2014). A Função da Controladoria Estratégica na Competitividade de uma Empresa de Telefonia Móvel. **XI simpósio de excelência em gestão e tecnologia**. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/17120252.pdf>>. Acesso em 15 de julho de 2017.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; LUCA, Márcia Martins Mendes De. Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

COELHO, Eduardo; LUNKES, Rogério João; MACHADO, Alessandra de Oliveira. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p.33-46, 2012.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12^a Ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

CRESPO, Antônio Arnot. **Estatística fácil e atual**. São Paulo: Saraiva, 2009.

D'AMELIO, Márcia; GODOY, Arilda Schmidt. Competências gerenciais: a trajetória de construção entre gerentes do setor de saneamento. **ENANPAD, XXXIII**, 2009.

DA SILVA, Lissandra Pedro; VELHO, Cassiane Oliveira. Pesquisa sobre a aplicação da controladoria em uma entidade filantrópica: um caso no município Porto Alegre. **Revista Global Manager**, v. 11, n. 1, p.1-20, 2011.

DAL VESCO, Delci Grapegia; DANIEL, Marilde Maia; TARIFA, Marcelo Resquetti. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller em cooperativas. **Revista de Finanças Aplicadas**, v. 2, p. 1-31, 2014.

DANCEY, Christine P.; REIDY, John. **Estatística sem matemática para psicologia**. Penso Editora, 2013.

DIAS, Bruno Viana; WOHLGEMUTH, Jorge Marcelo. Controladoria em uma empresa do setor metal mecânico de Santo Antônio da Patrulha/RS: estudo de caso. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 5, n. 8, p. 103-126, 2016

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

FACHINI, Gilson Jobber; BEUREN, Ilse Maria; DO NASCIMENTO, Sabrina. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2009.

FERNANDES, Ailton Matos; GALVÃO, Paulo Roberto. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 1, p. 3-16, 2016.

FIETZ, Édina Elisangela Zellmer; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 01, p.29-41, 2007.

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

FLESCH, Valdenir. Controladoria como suporte de gestão das indústrias moveleiras na Região Oeste de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, 2010.

FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza Leme. **Estratégias Empresariais E Formação de Competências: Um Quebra-cabeça Caleidoscópico Da Indústria Brasileira**. Editora Atlas SA, 2000.

FLOYD J; FOWLER JR **Pesquisa de Levantamento**. Penso Editora, 2011.

FONSECA JÚNIOR, João Carlos da. **Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência a implantação da estrutura de controladoria: um estudo multicase em empresas pernambucanas**. 2009. 174 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, PPGCC/UFPE.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística**. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCISCO, José Roberto de Souza; AMARAL, Hudson Fernandes; BERTUCCI, Luiz Alberto; NOGUEIRA, Júlio César Cardoso. O Papel da Controladoria nas Organizações. **FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 1, p.67-82, 2013.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Plageder, 2009.

GONÇALVES, Michele; SANTOS, Cleaston Alexandre dos; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Estudo dos Aspectos Procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria na Gestão das Indústrias do Estado de Santa Catarina. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 65, p. 4-15, 2016.

GONÇALVES, Rosana C. de M. Grillo; DA SILVA, Adriana Cristina. Controles Gerenciais e Controles Estratégicos Aplicados à Indústria Couro-Calçadista de Franca. In: **Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, VI. 1999. São Paulo, Anais.

GRAY, David E. **Pesquisa no mundo real**. Penso Editora, 2016.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LEITE, Edileia Gonçalves; DIEHL, Carlos Alberto; MANVAILER, Ramão Humberto Martins. Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LEVINE, D. M.; STEPHAN, D. F.; KREHBIEL, T. C.; E BERENSON, M. L. **Estatística: teoria e aplicações usando Microsoft Excel em português**. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

LIMA, Ana Cristina Cavalcante. **A controladoria no processo de gestão das operadoras de plano de assistência à saúde do sistema Unimed**. 2010. 100f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria). Faculdade de economia, administração, atuária e contabilidade-FEAAC, Universidade Federal do Ceará-UFC. Fortaleza.

LIMA, Fernando Barros de; LUCA, Márcia Martins Mendes De; SANTOS, Sandra Maria dos; PONTE, Vera Maria Rodrigues. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 43-72, 2011.

LOPES, Iago França; BEUREN, Ilse Maria; DAMETTO, Iara do Rocio Barros. Avaliação de Desempenho de Controllers em Empresas com Sistemas de Remuneração por Recompensa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 43, p. 21-37, 2015.

LUCIANI, Josiane Carla Jamoski; CARDOSO, Nerian José; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em Artigos de Periódicos Nacionais Classificados no Sistema Qualis da Capes. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 11-26, 2009.

LUNKES, R. J., SCHNORRENBARGER, D., & ALEXANDRE, K. (2016). Funções da controladoria: Um estudo sobre a percepção dos gestores e do controller em uma empresa de tecnologia. **Revista ESPACIOS**, v. 37, n.1, 2016.

LUNKES, Rogério João, SCHNORRENBARGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene, e VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, 2009.

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

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci; DA ROSA, Fabricia Silva. Controllership Functions: an analysis in the Brazilian scenario/Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro/Funciones de Controlling: un análisis en escena brasileña. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283, 2013.

MACHADO, Alessandra de Oliveira ; LUNKES, Rogério João; PETRI, Sérgio Murilo; ROSA, Fabricia Silva. Competências do controller: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 47, 2010.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Bookman Editora, 2012.

MANVAILER, Ramão Humberto Martins; DIEHL, Carlos Alberto; LEITE, Edileia Gonçalves. Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 36, n. 1, p. 155-175, 2017.

MARCIORETTO, Iara Sonia. A Importância da Controladoria para os Profissionais – Uma Visão Holística ou Ferramenta de Controle? **REPAE-Revista de Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, v. 1, n. 2, p. 247-267, 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Scientific Methodology**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARÔCO, João. **Análise estatística com o SPSS Statistics**. ReportNumber: Lda, 2011.

MELO, Hildegardo Pedro Araújo de; BEMFICA, Melina França Cabral; NICOLAU, Antônio Moreira LIMA, Isabel Batista Souza De. Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 14, n. 4, p. 126-144, 2016.

MONTEIRO, Edite Luiza Mancio; TAGAMI, Marina Yuko; COSTA, Paula Cristina; GOMES, Anderson; LAMEU, Maria Aparecida; LIMA, Igor Gabriel. **A Controladoria e o Controller no Processo de Gestão Organizacional**. 2015. Disponível em: < http://www.unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/controladori_a_e_controller.pdf > Acesso em 19 de agosto de 2017.

MONTEIRO, Jose Morais; BARBOSA, Jenny Dantas. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MORGAN, Levi Morgan; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Um estudo sobre a controladoria em organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da Unimep**, v. 7, n. 3, p. 111-133, 2009.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins, PERES JÚNIOR, Jose Hernandes, SILVA, Carlos Alberto dos Santos Silva. **Controladoria Estratégica**, 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

ORO, Ieda Margarete; BEUREN, Ilse Maria; CARPES, Antônio Maria da Silva. Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 1, 2013.

ORO, Ieda Margarete; DITTADI, Jadir Roberto; CARPES, Antonio Maria da Silva; BENOIT, Alessandro Dias. O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, p.5-15 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2004.

PALOMINO, Marilu Nuñez; FREZATTI, Fábio. Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. **Revista de Administração (São Paulo)**, v. 51, n. 2, p. 165-181, 2016.

PELEIAS, Ivam Ricardo, WAHLMANN, Gabriela Christina; PARISI, Cláudio; ANTUNES, Maria Thereza Pompa. Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997-2006). **RAI-Revista de Administração e Inovação**, v. 7, n. 1, 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria da gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

POLIT, Denise F.; BECK, Cheryl T. **Fundamentos de Pesquisa em Enfermagem: Avaliação de Evidências para a Prática da Enfermagem**. Artmed Editora, 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, MPB. **Métodos de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANCHEZ, Marisa Analia; SCHMIDT, Maria Alicia., ZUNTINI, Juana Ines.; OBIOL, Lucrécia. La influencia de las redes sociales virtuales en la difusión de información y conocimiento: estudio de pymes. **Revista Ibero Americana de Estrategia**, v. 16, n. 4, p. 69-90, 2017.

SANTOS, Daniele Campos dos. **Controladoria: uma comparação entre a teoria e a prática em um grupo empresarial varejista**. 2013. Disponível em <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/20140425135744.pdf>>. Acesso em 25 de abril de 2017.

SCHMIDT, Paulo; DOS SANTOS, José Luiz; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Manual de controladoria**. São Paulo: Editora Atlas SA, 2014.

SCHNORRENBERGER, Darci; RIBEIRO, Lisa M. Freitas; LUNKES, Rogerio João; GASPARETTO, Valdirene. Perfil do controller em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.

SHAUGHNESSY, John J.; ZECHMEISTER, Eugene B.; ZECHMEISTER, Jeanne S. **Metodologia de pesquisa em psicologia**. AMGH Editora, 2012.

SILVA, Nelcilene dos Reis da; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; RAMOS, Elder Gomes. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 2, p. 73-87, 2015.

SOBRAL, Filipe; PECCI, Alketa. **Administração: teoria e prática no contexto brasileiro**. Pearson Prentice Hall, 2013.

SOUZA, Bruno C.; BORINELLI, Márcio Luiz. **Controladoria**. IESDE BRASIL SA, 2012.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joséilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, p. 44-56, 2011.

TARIFA, MARCELO RESQUETTI. Cultura e comportamento organizacional nas práticas de controladoria empresarial: estudo de caso em uma companhia de café solúvel do norte do Paraná. In: **7o. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2007.

TOLEDO, Geraldo. OVALLE, Ivo. **ESTATÍSTICA BÁSICA**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TOMAÉL, Maria Inês; ALCARÁ, Adriana Rosecler; DI CHIARA, Ivone Guerreiro. Das redes sociais à inovação. **Ci. Inf., Brasília**, v. 34, n. 2, p. 93-104, 2005.

VALADÃO JÚNIOR, Valdir Machado; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes; SOUSA, Edileusa Godói. Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de terceiro setor: o caso de uma associação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 9, p. 131-151, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2012.

VIEIRA, José Guilherme Silva. **Metodologia de pesquisa científica na prática**. Curitiba: Editora Fael, 2010.

VIEIRA, Patrícia Aparecida; SILVA, José Alberto Teixeira da. Controladoria estratégica: focando o futuro da organização. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 27, 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs2.2.308/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1532/1364>> Acesso em 30 de outubro de 2017.

VIEIRA, Redvânia Pinto; LIMA, Mariomar de Sales; CARMO FILHO, Manoel Martins do. Controladoria: um estudo do uso de instrumentos de controladoria nas médias e pequenas empresas do ramo hospitalar da cidade de Manaus (AM). **Gestão & Aprendizagem**, v. 1, n. 1, p.78-94, 2012.

VIEIRA, Sônia. **Bioestatísticos tópicos avançados**. Elsevier Brasil, 2011.

WIGGERS, Natan; LUNKES, Rogério João; DE SOUZA, Paula. Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 2, p. 1-14, 2015.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Bookman editora, 2015.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA**Aspectos da controladoria****Seção I – Características dos respondentes.**

- **Sexo**
 - () Feminino
 - () Masculino

- **Faixa etária**
 - () 25 a 34
 - () 35 a 44
 - () 45 a 54
 - () Mais de 54

- **Graduação**
 - () Contabilidade
 - () Outras
- **Natureza da instituição na qual se graduou.**
 - () Pública
 - () Privada.
- **Setor no qual atua**
 - () Público
 - () Privado.
 - () Terceiro setor
- **Tempo de graduado**
 - () até 5 anos
 - () 6 a 10 anos
 - () 11 a 20 anos
 - () Mais de 20 anos.
- **Você possui especialização na área que atua (MBA, Mestrado, Doutorado)?**
 - () Sim
 - () Não

Seção II- Controladoria como função.

De acordo com sua percepção, assinale na escala abaixo as funções que você julga pertencer à controladoria. (Escala de resposta de 1= concordo totalmente e 5= discordo totalmente, os valores 2, 3 e 4 representam posições intermediárias.)

Para uma melhor visualização, foram divididas as funções em dois grupos, totalizando 43 questões.

Funções	1	2	3	4	5
Rotinas contábeis					
Elaboração e interpretação de relatórios					
<i>Forecast</i>					
Orçamento					
Fluxo de caixa					
Gestão de pessoas					
Administração de impostos					
Auditoria					
Funções financeiras					
Controle					
Otimização de processos					
Conselheiro de negócios					
Relatórios gerenciais					
Desenvolver pessoal					
Sistemas de informação					
Análise de resultados					
Interação de departamentos					
Planejamento					
Desenvolvimento de indicadores					
Gestão de custos					
Novos projetos					
Gestão de riscos					

Funções	1	2	3	4	5
Análise de custos					
Análise e avaliação econômica					
Avaliação e controle de investimentos					
Implementação de planejamento					
<i>Compliance</i>					
Sistema contábil					
Estudo de viabilidade					
Criação de ferramentas de controle					
Motivação					
Coordenação de planejamento					
Supervisão					

Contato com fornecedores					
Análise de contratos					
Sistemas de custos					
Análise de despesas					
Análise de dados					
Alinhamento de objetivos e metas					
Condução das áreas de controladoria					
Manutenção do sistema de gestão					
Coordenação					
Economia					

A seção III- controladoria como unidade organizacional.

Nessa seção, serão abordados aspectos da Controladoria dentro de uma estrutura organizacional. Dessa forma, selecione as opções de acordo com a sua perspectiva.

- **Posição da controladoria**

- () Ligada à presidência.
 () Ligada à diretoria financeira
 () Ligada à contabilidade

- **A controladoria deve possuir...**

(Escala de resposta de 1= concordo totalmente e 5= discordo totalmente, os valores 2, 3 e 4 representam posições intermediárias.)

Natureza da autonomia	1	2	3	4	5
Autonomia Operacional					
Autonomia Administrativa					

- **Sobre a estrutura interna da controladoria, ela deverá ser...**

- () Uma única unidade administrativa
 () Uma unidade composta por vários setores
 () Distribuída por diversas unidades da organização

Seção IV- objetivos da controladoria

Nessa seção, serão abordados os objetivos atribuídos à controladoria. Dessa forma, selecione as opções de acordo com a sua perspectiva

Objetivos	1	2	3	4	5
Subsidiar o processo de gestão em relação ao processo decisório					
Garantir informações adequadas para o processo decisório					
Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores					
Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia de sua área					
Administrar as sinergias existentes entre as áreas					
Zelar pelo bom desempenho da organização					
Viabilizar a gestão econômica					
Criar condições para exercer o controle					
Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos					
Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização					

Seção V- Competências do *controller*.

Esta seção dividiu as competências do controller em três grupos: competências de negócios; competências sociais e competências técnicas. Assim, assinale as competências abaixo a julgar pertinente, de acordo com cada grupo.

(Escala de resposta de 1= concordo totalmente e 5= discordo totalmente, os valores 2, 3 e 4 representam posições intermediárias).

Competências de negócios	1	2	3	4	5
Responsabilidade socioambiental					
Administrar e organizar o tempo das atividades					
Elaborar o planejamento organizacional					
Gestão de recursos financeiros					
Orientar para resultados					
Pensar e agir estrategicamente					
Saber orientar seus funcionários					
Criatividade para solucionar problemas					
Capacidade para tomar decisão com imparcialidade					
Melhoria contínua e busca por inovação					
Foco na qualidade em todas as decisões					
Orientação para o cliente					

Competências sociais	1	2	3	4	5
Busca autodesenvolvimento					
Capacidade de adaptação às mudanças ou novas situações					
Capacidade de prever e solucionar problemas interpessoais					
Capacidade de análise de síntese					
Capacidade de autocrítica					
Capacidade de ouvir os outros					
Capacidade de formar equipes cooperativas e comprometidas					
Liderança para gerir pessoas					
Interação com as pessoas					
Comunicar-se na forma escrita com clareza e objetividade					
Comunicar-se na forma oral com clareza e objetividade					
Estimula o aprendizado e o desenvolvimento da equipe					
Flexibilidade nas relações interpessoais					
Gerencia conflitos no ambiente de trabalho					
Habilidade de negociação					
Ser persistente e não desistir frente aos obstáculos					
Postura proativa e realizadora					
Tolerância à pressão					

Competências sociais	1	2	3	4	5
Acompanhamento geral das atividades dos demais setores					
Administração de recursos disponíveis e realizáveis					
Assessorar a cúpula administrativa					
Conhecimento na área contábil					
Capacidade de fornecer os dados contábeis oportunos e precisos					
Controlar sistemas contábeis					
Desenvolver análise de risco					
Elaboração das diretrizes de controles internos					
Elaboração de <i>Budget</i> (orçamento anual)					
Verificar a consistência e a viabilidade dos planos					
Gerenciar indicadores de performance					
Prover suporte informacional à gestão empresarial					
Supervisão das atividades nas áreas de custos					
Supervisionar a escrituração					
Administração das obrigações para com terceiros					
Agir como consultor interno em todas as áreas					
Conhecimento na área fiscal					
Conhecimento na área financeira					
Conhecimento técnico do setor de controles gerais					
Coordenar e reportar dados relevantes					
Desenvolver análise financeira					
Elaborar a previsão de receitas					
Elaborar políticas e orçamentos					
Otimizar os resultados econômicos da empresa					
Realizar análise econômica/financeira					
Realizar acompanhamento técnico de projetos					
Supervisionar a contabilidade					
Supervisionar o funcionamento de todos os setores					