

FUNÇÕES DO CONTROLLER E CARACTERÍSTICAS DE IDENTIDADE: UM ESTUDO NO SETOR DE CONSTRUÇÃO DE PERNAMBUCO

CONTROLLER FUNCTIONS AND IDENTITY CHARACTERISTICS: A STUDY IN THE CONSTRUCTION SECTOR OF PERNAMBUCO

FUNCIONES DEL CONTROLLER Y CARACTERÍSTICAS DE IDENTIDAD: UN ESTUDIO EN EL SECTOR DE CONSTRUCCIÓN DE PERNAMBUCO

DANILO JOSÉ CAMPOS COELHO

Mestrando pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. <http://orcid.org/0000-0003-2507-1529>

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócios pelo Programa de Pós-Graduação em Agronegócios da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Associado do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba. <http://orcid.org/0000-0002-5393-6094>

RESUMO

O *controller* possui relevante papel em uma organização. Entretanto, as funções desempenhadas por este profissional ainda não se encontra consensualmente estabelecida. Aliado a isso, a identidade assumida pelo profissional pode apresentar algumas características específicas, as quais podem implicar em conflitos de identidade e de interesses ao desempenhar funções. Esta pesquisa objetivou investigar os aspectos associados às funções desempenhadas por *controllers* e características de identidade no setor de construção de Pernambuco. O universo foi composto por 103 empresas do setor de construção de edifícios associadas no cadastro industrial da FIEPE 2018. Apenas 8 (7,76%) empresas responderam ao questionário. Os resultados da pesquisa mostraram evidências de efeitos benéficos e adversos para o exercício profissional do *controller*.

Palavras-chave: *Controller*; Características de Identidade; Funções do *controller*; Setor de Construção de Edifícios.

ABSTRACT

The controller has an important role in an organization. However, the functions performed by this professional are not yet consensually established. Allied to this, the identity assumed by the professional can present some specific characteristics, which can imply in conflicts of identity and interests when carrying out functions. This research aimed to investigate the aspects associated to the functions performed by controllers and identity characteristics in

the construction sector of Pernambuco. The universe was composed of 103 companies in the construction sector associated with the industrial register of FIEPE 2018. Only 8 (7.76%) companies answered the questionnaire. The results of the research showed evidence of beneficial and adverse effects for the professional exercise of the controller.

Keywords: *Controller; Identity Characteristics; Controller functions; Building Construction Sector.*

RESUMÉN

El controller tiene un papel relevante en una organización. Sin embargo, las funciones desempeñadas por este profesional aún no se encuentra consensualmente establecida. Aliado a ello, la identidad asumida por el profesional puede presentar algunas características específicas, que pueden implicar en conflictos de identidad e intereses al desempeñar funciones. Esta investigación objetivó investigar los aspectos asociados a las funciones desempeñadas por controllers y características de identidad en el sector de construcción de Pernambuco. El universo fue compuesto por 103 empresas del sector de construcción de edificios asociadas en el registro industrial de la FIEPE 2018. Sólo 8 (7,76%) empresas respondieron al cuestionario. Los resultados de la investigación mostraron evidencias de efectos benéficos y adversos para el ejercicio profesional del controller.

Palabras clave: Controller; Características de Identidad; Funciones del controller; Sector de Construcción de Edificios.

1. INTRODUÇÃO

O *controller* é o profissional encarregado pela condução das responsabilidades da controladoria e dos controles de uma organização. A sua atuação vem sendo discutida pela literatura nos últimos anos devido a sua relevância no processo de tomada de decisão e planejamento. Entretanto, a literatura ainda não é consensual em relação às funções desempenhadas pelo *controller*, apesar de haver esforços para reverter essa condição.

A complexidade de funções associadas ao *controller* pode comprometer o desempenho profissional eficiente, assim como impulsionar o desvirtuamento dos objetivos da organização, ocasionando em conflitos de identidade e de interesses. Valentim (2017) identificou em sua pesquisa que as responsabilidades exigidas do *controller* em muitas às vezes são conflitantes ao mesmo tempo. A mesma autora complementa que pouco tem se estudado sobre a perspectiva micro de funções do *controller* na visão de dentro do contexto organizacional, sugerindo pesquisas que relacionem variáveis que tipificam sua atuação e funções, buscando identificar nessas evidências as origens dos conflitos.

Essas questões estão relacionadas com os tipos de identidade que são assumidos pelo profissional ao longo do tempo. Machado (2003) afirma que a identidade tanto do ponto

de vista pessoal, quanto do social, proporciona uma melhor compreensão de práticas singulares ou coletivas, desencadeadas na atualidade. Por outro lado, o mesmo autor informa que o impacto que o trabalho e as constantes interações do indivíduo com diferentes grupos na organização podem sobrepor-se às suas atribuições, originando os conflitos de interesse.

O estudo da identidade envolvendo o profissional *controller* ou profissional da contabilidade gerencial já foi estudado por algumas pesquisas. Horton e Wanderley (2016) explicaram como múltiplas identidades restringem, mas também estimulam o comportamento dos agentes nas organizações. Enquanto que a pesquisa de Valentim (2017) investigou as experiências de conflito de identidades e como estes afetam as atitudes e comportamentos desses profissionais no Brasil.

Nesse sentido, considera-se também que a atuação do *controller* pode ser afetada por questões culturais. A pesquisa de Granlund e Lukka (1998) identificou que as práticas de contabilidade gerencial na Finlândia estão ligadas à cultura nacional. Já Järvenpää (2007), descreve que tem havido muito debate sobre o novo papel orientado para os negócios do profissional de contabilidade gerencial. Assim, o autor buscou examinar como uma empresa está tentando mudar sua cultura de contabilidade gerencial na prática.

A partir da estrutura conceitual de alcance global da CGMA (2016), torna-se relevante compreender as relações entre as funções do *controller* e características de identidade, especificamente no setor de construção civil. Justifica-se esse setor porque ele desempenha papel estratégico para o crescimento e a sustentabilidade econômica do Brasil (CNI, 2017). Além disso, a indústria de construção vem aplicando novos mecanismos de controle para melhorar sua eficiência (CNI, 2017). Embora não informe qual tipo de controle está sendo incrementado, entende-se que a atuação do *controller* possa estar relacionada.

Dessa forma, o presente estudo pretende responder a seguinte pergunta: **Quais os aspectos associados às funções desempenhadas por *controllers* e características de identidade no setor de construção de Pernambuco?**

O objetivo da pesquisa consistiu em investigar os aspectos associados às funções desempenhadas por *controllers* e características de identidade no setor de construção de edifícios de Pernambuco. Ou seja, buscou investigar os relacionamentos nas funções desempenhadas pelo *controller* com sua identidade pessoal (habilidades, traços psicológicos e interesses pessoais), identidade social (classe social, idade, sexo e formação), identidade no trabalho (intensidade do trabalho realizado, local de trabalho e experiência profissional) e a identidade organizacional (cultura organizacional).

Este artigo está dividido em cinco seções: introdução, revisão da literatura, metodologia da pesquisa, análise e discussão dos resultados e conclusão.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 CONTROLLER: FUNÇÕES E HABILIDADES

A controladoria e o profissional responsável pelas suas funções, o *controller*, continuam em processo de institucionalização. As funções desempenhadas pelo *controller* é foco de várias pesquisas devido à complexidade de atribuições exigidas, fazendo com que o seu entendimento pela literatura ainda não seja consensual. Nesse sentido, compreender as origens do *controller* auxilia a compreensão de suas principais funções e habilidades.

O termo *control* se originou de uma contração da palavra *counter-roll*, que representava a prática de registro de forma duplicada para fins de controle e que foi datada pela primeira vez na Inglaterra no século XII (MEPHAM, 1986; HOPWOOD; MILLER, 1994). Devido a um erro envolvendo a palavra francesa *compter* que significava “contar” e que estava estritamente relacionada com as responsabilidades da categoria de profissionais da contabilidade, surgiu o erro de grafia *comptrol* e conseqüentemente a denominação profissional *Comptroller* (MEPHAM, 1986; LUNKES et al. 2012).

Desse modo, se observa os primeiros *controllers* são responsáveis pela contabilidade e eram exercidos por contadores (KESTER, 1929; SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001). Com o desenvolvimento industrial no século XIX, as empresas passaram a utilizar novos procedimentos de controle, possibilitando o surgimento da controladoria e a formalização da profissão do *controller* nos Estados Unidos (LUNKES et al., 2012).

Callado e Amorim (2017, p. 61) descrevem que “a controladoria é responsável pelo controle do processo de gestão, fundamentada por preceitos básicos da contabilidade, gerando e fornecendo informações diversas que podem ser de natureza operacional e estratégica, econômica, financeira e patrimonial, para a tomada de decisões”.

A complexidade de suas funções começava a ter contornos evidentes na década de 1940, sendo observadas por parte de órgãos de interesse. Foi o caso do *Controller's Institute of America*, que em 1946 compilou dezessete funções de controladoria e logo após três anos reuniu estas em seis grupos de funções (LUNKES et al., 2012).

Tung (1993, p. 90) descreve que as funções do *controller* preconizadas pelo instituto norte-americano envolviam, por exemplo, a implantação e supervisão do plano contábil da empresa, preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa, verificação contínua das contas e registros em todos os setores da empresa, compilação dos custos da produção, compilação das despesas com a distribuição e realização e custeio das contagens físicas dos estoques.

Devido a essa complexidade inicial, as organizações começaram a se moldar de maneira similar para que competissem no mercado em condições semelhantes. Isso é possível de identificar quando surgiram os primeiros anúncios de contratação de *controller* no contexto brasileiro na década de 1940 (FIIRST et al., 2018). As pessoas possuíam pouco

conhecimento da profissão, mas as empresas gostariam de ter esse profissional para condução das suas atividades (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

Apenas na década de 1960, com o fluxo de multinacionais dos Estados Unidos para se estabelecerem no Brasil é que se intensifica o processo de institucionalização da controladoria no Brasil e do profissional *controller* (LUNKES et al., 2012). Essa transição impulsionou o maior conhecimento da população brasileira sobre o profissional *controller* (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

As atividades do *controller* e da controladoria começaram a considerar novas funções, atingindo o seu nível intermediário de complexidade com a ascensão das pesquisas sobre controladoria (LUNKES et al., 2012). Michael Porter (1979), precursor da estratégia, contribuiu de certo modo para composição de novas funções das organizações, do *controller* e da controladoria. Em sua pesquisa “*How competitive forces shape strategy*”, apresentou as cinco forças competitivas que moldam as estratégias das empresas.

Desse modo, embora o *controller* esteja relacionado com a contabilidade, ele passou a exercer atividades relacionadas aos negócios, aos aspectos sociais e técnicos (CALLADO; AMORIM, 2017). A CGMA (2016) foi pioneira e buscou apresentar um *framework* das funções da contabilidade gerencial de abrangência global que podem ser exercidas pelo *controller*, sendo descritas no Quadro 1.

Quadro 1 - Funções desempenhadas pelo *controller*

Custo de Transformação e Gestão	F1 - Compreender os direcionadores de custo em toda a organização;
	F2 - Auxiliar a melhoria da eficiência na cadeia de valor;
	F3 - Desenvolver metas de custo em conjunto com as partes relevantes envolvidas no negócio;
Relatórios Externos	F4 - Encorajar a organização a considerar a elaboração de relatórios como uma atividade de criação de valor que é conduzido pelo pensamento integrado;
	F5 - Relatar informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas.
	F6 - Garantir que os relatórios estejam em conformidade com a regulação e governança.
Estratégia Financeira	F7 - Garantir que as fontes de financiamento são utilizadas de forma eficiente;
	F8 - Avaliar investimentos;
	F9 - Projetar e implementar política de dividendos;
	F10 - Controlar o capital de giro;
	F11 - Otimizar a estrutura de capital.
Controle Interno	F12 - Gerenciar, supervisionar e emitir relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos.
Avaliação de Investimentos	F13 - Executar cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento;
	F14 - Compreender todos os riscos que precisam ser levados em conta na avaliação de investimentos;
	F15 - Fornecer opções reais para os tomadores de decisão sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas no que se refere aos investimentos.
Controle e Gestão	F16 - Monitorar e emitir relatórios de desempenho financeiro e operacional comparando-os com objetivos planejados.

Orçamentária	
Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	F17 - Analisar o mercado-alvo para definir preço-alvo e a margem e, portanto, o custo-alvo, para otimizar a rentabilidade do produto, cliente e canais de distribuição e a relação qualidade-preço;
	F18 - Compreender quais fluxos de caixa são relevantes para serem incluídos nos cálculos para determinar os preços;
	F19 - Conhecer o modelo de negócio e onde um determinado produto ou serviço se encaixa dentro dele, ajudando o posicionamento no mercado;
	F20 - Traduzir números complexos em recomendações compreensíveis para facilitar as decisões sobre a alocação de recursos para produtos e serviços específicos.
Gestão de Projetos	F21 - Fornecer análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos;
	F22 - Garantir que os projetos serão devidamente financiados e que o seu objetivo se encaixe com as prioridades estratégicas da organização.
	F23 - Comunicar os processos do projeto para obter comprometimento e confiança das partes interessadas relevantes;
Aderência e Conformidade à Regulamentação	F24 - Monitorar o cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros e seu potencial impacto sobre a organização;
	F25 - Calcular e avaliar os custos de conformidade e não conformidade;
	F26 - Assegurar que a organização cumpra a legislação.
Gestão de Recursos	F27 - Dar a devida importância à prioridade da disponibilidade de recursos escassos;
	F28 - Produzir mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções;
	F29 - Desenvolver entendimento sobre os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos;
Gestão de Risco	F30 - Identificar os riscos e propor recomendações sobre as respostas adequadas que são relevantes e proporcionais ao tamanho do risco, à organização e seu ambiente;
	F31 - Incorporar a gestão de risco dentro do desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho;
	F32 - Suportar colegas das áreas não financeiras na avaliação da probabilidade e do impacto de todos os riscos organizacionais e na determinação das respostas adequadas.
	F33 - Assessorar a política de preços de transferência;
Gestão Tributária Estratégica	F34 - Fornecer análise do impacto das questões fiscais relativas a fusões e aquisições;
	F35 - Calcular as implicações fiscais sobre as decisões de investimento de capital;
	F36 - Atuar como uma consciência ética da organização.
	F37 - Fornecer informações sobre as demonstrações do balanço patrimonial e fluxo de caixa, conforme exigido pelo pessoal da área de tesouraria;
Tesouraria e Gestão de Caixa	F38 - Produzir projeções de fluxo de caixa precisas;
	F39 - Administrar o risco financeiro.
	F40 - Facilitar a entrega eficiente de segurança, fornecendo uma análise de custo-benefício para as funções de auditoria e de controle interno;
Auditoria Interna	F41 - Incentivar a avaliação contínua e revalidação do sistema de contabilidade e controle interno.

Fonte: Adaptado de CGMA (2016).

As funções que constam no Quadro 1 apresentam relações com os aspectos da contabilidade, aspectos administrativos, aspectos de negócios e os aspectos sociais de abrangência e aplicação global. Esse padrão corrobora com as definições explicitadas por Diehl (2017, p. 66), de que a contabilidade gerencial ou de gestão engloba uma série de “práticas voltadas à coleta, análise e divulgação de informações, principalmente econômico-

financeiras, para apoiar os tomadores de decisão (internos), com vista à otimização do desempenho organizacional”. Ou seja, ela engloba aspectos que vão além da contabilidade, se apoiando em aspectos de gestão organizacional para produção de informações uteis.

Essas funções são realizadas a partir das habilidades que o *controller* deve possuir para que seu desempenho seja eficiente e eficaz naquilo que se propõe resolver. Nesse sentido, a CGMA (2016) também apresenta a estrutura de habilidades e competências que o profissional deve possuir para desempenhar suas funções e envolve habilidade técnica, habilidade de negócio, habilidade de liderança e habilidade pessoal, ilustradas na Figura 1.



Figura 1 – Estrutura de competências e habilidades
Fonte: CGMA (2016).

Diante disso, o *controller* é considerado como o profissional responsável principalmente pelas funções relacionadas à contabilidade que através da apropriação de habilidades de negócio, liderança e pessoal passou a se responsabilizar também pela tomada de decisão, planejamento estratégico e gestão organizacional, por exemplo.

Percebe-se, portanto que a complexidade de funções atualmente é alta e que pode limitar todo o potencial do profissional. De acordo com Calijuri (2005), o trabalho do *controller* assumiu maiores proporções, tornou-se mais complexo e começou a ter assistência dos computadores em seu trabalho, na qual os sistemas de informações gerenciais introduziram novos conhecimentos e responsabilidades.

2.2 O ESTUDO DA IDENTIDADE E SUAS CARACTERÍSTICAS NA PERSPECTIVA DA CONTABILIDADE

O estudo da identidade, base teórica ligada à psicologia, fornece insumos sobre a construção do “eu” em sociedade, na qual envolve características nos níveis pessoal, social, no trabalho e na organização (MACHADO, 2003). Desse modo, a sua investigação no processo de mudança e comportamento organizacional passou a ser defendida pela literatura da contabilidade gerencial ou controladoria (AHRENS; CHAPMAN, 2010;

ABRAHAMSSON; ENGLUND; GERDIN, 2011; HORTON; WANDERLEY, 2016; TAYLOR; SCAPENS, 2016; VALENTIM, 2017). Sabendo que a literatura apresenta a discussão sobre as diferenças entre contabilidade gerencial e controladoria (DIEHL, 2017), a presente pesquisa utilizará os termos como sinônimos, assim como contador gerencial ou *controller*, nomenclaturas estas correspondentes à ideia preconizada pela CGMA (2016).

Horton e Wanderley (2016) descrevem que muitas pesquisas dessa área utilizam como base teórica a teoria institucional para investigação da mudança organizacional, contudo, a contextualização da identidade nesse processo está sendo negligenciada. Essa preocupação dos autores é pertinente, pois segundo Machado (2003, p. 52), a sua análise permite a “compreensão de práticas singulares ou coletivas, desencadeadas na atualidade”.

Essa identificação também foi defendida por Valentim (2017), pois as identidades assumidas pelo profissional *controller* moldam relações sociais que podem gerar conflitos de interesse e de papéis desempenhados. Logo, essa análise compreende características que podem influenciar o comportamento dos agentes no contexto organizacional.

A identidade é definida por Horton e Wanderley (2016) como a resposta para as perguntas "Quem sou eu? Quem somos nós? E como nos encaixamos na sociedade?". Para Ashfort e Mael (1989), a identificação também pode gerar a internalização e a adesão a valores e normas do grupo e homogeneidade de atitudes e comportamentos. Essa ação permite criar laços comuns entre os profissionais de uma organização a partir de suas experiências compartilhadas ao longo do tempo (AHRENS; CHAPMAN, 2000).

De acordo com Horton e Wanderley (2016), apesar da pesquisa sobre identidade ter suas raízes na psicologia social, o seu estudo tem se concentrado cada vez mais nos locais de trabalho e nos efeitos importantes dos processos de identidade sobre o comportamento organizacional. Busca-se, portanto, entender os efeitos nas atitudes e comportamentos dos indivíduos e como estes se comportam no processo de mudança organizacional.

Para Machado (2003), os níveis de identidade, ilustrados na Figura 2, produzem efeitos que constroem a identificação do indivíduo através de um processo integrado.

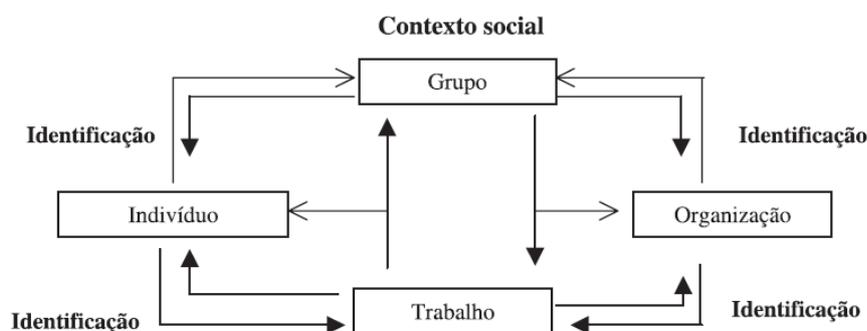


Figura 2 - Integração entre Níveis de Estudo da Identidade
Fonte: Machado (2003, p. 65)

Diante da Figura 2, as características identitárias que envolvem o indivíduo estão relacionadas às dimensões pessoal, social, no trabalho e na organização e contribuem positivamente para a construção do conceito de si, ou seja, Machado (2003, p. 65) descreve que “passam a constituir as bases centrais de representação do eu para o indivíduo”.

Para Machado (2003, p. 53), a identidade pessoal “constitui uma tentativa de explicação do conceito de si, sendo fruto de uma construção psicológica”. Isso envolve variáveis como habilidades, traços psicológicos e interesses pessoais (ASHFORT; MAEL, 1989). A identidade social corresponde à representação do indivíduo a um grupo através de mecanismos psicológicos e fatores sociais (MACHADO, 2003). Ou seja, características como idade, sexo, classe social e formação podem ser elementos de identificação.

O mesmo autor descreve que a identidade no trabalho é aquela que corresponde a “experiência das relações de poder, vivenciadas no universo produtivo, as quais geram normas coletivas de comportamento e fornecem a possibilidade de construir uma identidade no trabalho”. Ou seja, uma ampla rede de identidades, lógicas institucionais e possíveis identidades, que moldam e enquadram suas percepções e ações (HORTON; WANDERLEY, 2016). Nesse sentido, o local de trabalho, a intensidade do trabalho realizado e a trajetória profissional são elementos que compõem a identidade no trabalho (Machado, 2003).

Por fim, a identidade organizacional, segundo Machado (2003, p. 60), “compreende o processo, atividade e acontecimento por meio dos quais a organização se torna específica na mente de seus integrantes”. Uma das principais características que formalizam esse tipo de identidade é a cultura da organização, na qual são compartilhadas crenças e valores aos membros que a compõem (MACHADO, 2003).

Desse modo, a presente pesquisa busca investigar se há relações positivas significativas entre as funções do *controller* e as características das identidades pessoal, social, no trabalho e na organização. As relações negativas provenientes dos testes podem indicar evidências de conflitos de interesse.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa se caracterizou como descritivo-exploratória quanto aos seus objetivos, quantitativa quanto à abordagem do problema de pesquisa e que utilizou de um *survey* de corte transversal como seu procedimento técnico.

O escopo desta pesquisa envolveu o setor de construção de edifícios do Estado de Pernambuco. O universo deste estudo foi composto pelas empresas de construção de edifícios que são associadas e listadas no Cadastro Industrial 2018 da FIEPE. Ao todo, existem 124 empresas associadas e listadas, porém, apenas 103 empresas possuem *e-mails* ativos, sendo considerado este o universo da pesquisa. Todas essas empresas foram contatadas via *e-mail*.

As variáveis testadas na pesquisa consistiram em funções desempenhadas pelo *controller*. Tomaram-se como base as 41 funções descritas nos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (CGMA, 2016). Essas variáveis foram medidas em escala ordinal de quatro níveis de grau de importância, como realizado por Callado e Amorim (2017) (1-nenhuma, 2-pouca, 3-considerável e 4-muita). Já as variáveis de agrupamento abrangeram as características de identidade, apresentadas em quatro grupos no Quadro 2.

Quadro 2 - Grupos e variáveis da pesquisa

Grupos	Características	Variáveis	Escala
1) Identidade pessoal	Habilidades (CGMA, 2016)	1) Habilidade contábil e financeira 2) Habilidades com Negócios 3) Habilidades de liderança dentro da organização 4) Habilidades para influenciar as pessoas	Ordinal de quatro níveis
	Traços Psicológicos (JUNG, 1991)	5) Pensamento extrovertido 6) Sentimento extrovertido 7) Sensação extrovertido 8) Intuição extrovertido 9) Pensamento introvertido 10) Sentimento introvertido 11) Sensação introvertido 12) Intuição introvertido	Ordinal de quatro níveis
	Interesses pessoais (ASHFORT; MAEL, 1989)	13) Sistemas de incentivos	Likert de cinco níveis
2) Identidade social	Classe Social (MACHADO, 2003)	14) Remuneração	Ordinal de cinco níveis
	Idade (MACHADO, 2003)	15) Idade	Ordinal de quatro níveis
	Formação (MACHADO, 2003)	16) Formação (Contador/Não contador)	Dicotômica
	Sexo (MACHADO, 2003)	17) Sexo (Feminino/Masculino)	Dicotômica
3) Identidade no Trabalho	Intensidade do trabalho realizado (MACHADO, 2003)	18) Horas de trabalho (semanais)	Ordinal de três níveis
	Local de trabalho (MACHADO, 2003)	19) Quantidade de funcionários (Sebrae, 2017)	Ordinal de quatro níveis
	Trajetória profissional (MACHADO, 2003)	20) Experiência profissional	Ordinal
4) Identidade Organizacional	Cultura Organizacional (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010; WRUBEL et al., 2016)	21) Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados 22) Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação para o trabalho 23) Paroquiais <i>versus</i> profissionais 24) Sistema aberto <i>versus</i> Sistema fechado 25) Controle flexível <i>versus</i> Controle rígido 26) Normativo <i>versus</i> pragmático	Likert de cinco níveis

Fonte: elaboração própria a partir da literatura (2019).

A partir das variáveis dispostas no Quadro 2, a coleta de dados foi realizada através de questionário estruturado. A aplicação do questionário foi feita com auxílio do *Google Forms* entre os meses de novembro de 2018 a fevereiro de 2019, sendo endereçado aos *e-mails* das 103 empresas que compõem o universo do estudo. Solicitou-se para que o *controller*, ou controlador, ou chefe de controladoria, ou algum funcionário que possua o cargo equiparado a essas funções respondesse ao questionário de pesquisa. Ao todo, apenas oito gestores responderam ao instrumento de pesquisa, correspondendo em aproximadamente 7,76% do total de empresas, sendo esta uma das limitações no presente estágio da pesquisa.

As técnicas de análise da presente pesquisa incluíram a estatística descritiva, o teste não paramétrico de correlação de *Spearman* e o teste de correlação entre variáveis ordinais e dicotômicas. Os testes não paramétricos são apropriados quando a amostra é pequena e não atendem aos requisitos de normalidade (teorema do limite central) (STENVENSON, 1981). Desse modo, utilizou-se o teste de *Spearman* para testar a correlação entre variáveis medidas em escala ordinal. Os testes foram realizados ao nível de confiança de 95% e buscaram evidenciar os coeficientes de correlação de *Spearman*. Para isso, consideraram-se apenas os coeficientes, que estão situados de -1 a +1, com *p*-valores menores que 0,05, ou seja, resultados significativos.

Já o coeficiente de correlação entre variáveis ordinais e dicotômicas é o teste descrito por Wherry (1984). Este teste foi utilizado para medir o coeficiente de correlação entre as variáveis “funções do *controller*” (ordinais) *versus* “sexo” (dicotômica) e “funções do *controller*” (ordinal) *versus* “formação” (dicotômica). Também se levou em consideração o nível de confiança de 95%. Os testes compreenderam o cruzamento de todas as variáveis de agrupamento com as variáveis testadas (variáveis de identidade pessoal *versus* variáveis testadas; variáveis de identidade social *versus* variáveis testadas; variáveis de identidade no trabalho *versus* variáveis testadas; variáveis de identidade na organização *versus* variáveis testadas).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 PERFIS DOS CONTROLLERS

Nesta subseção serão evidenciadas as respostas dos respondentes da pesquisa, iniciando pelas variáveis que correspondem o perfil dos respondentes. Na Tabela 1 são descritas as respostas das variáveis referentes ao sexo e formação dos respondentes.

Tabela 1 - Respostas das variáveis referentes ao sexo e formação

Sexo	Frequência	%	Formação	Frequência	%
Feminino	5	62	Contador	2	25
Masculino	3	38	Não Contador	6	75
Total	8	100	Total	8	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

A Tabela 1 mostra que cinco (62%) dos respondentes são do sexo feminino, enquanto que apenas três (38%) correspondem ao sexo masculino. Com relação à formação dos respondentes, identificou-se que seis (75%) não são contadores e apenas dois (25%) afirmaram serem contadores. Os resultados são distintos aos achados encontrados na pesquisa de Valentim (2017), em que se identificou que a profissão do *controller* ainda é predominantemente exercida pelo sexo masculino e contadores. Entretanto, a presente pesquisa mostra que o mercado possibilita oportunidades para ambos os sexos, assim como descrito na pesquisa de Andriotti e Carraro (2016). Além disso, foi possível confirmar que a profissão do *controller* deixou de ser exclusiva de contadores, visto que Santos, Castellano, Bonacim e Silva (2005) também já observaram que os *controllers* de empresas de grande porte, nas quais incluem do setor de construção, possuem formação em administração, ciências contábeis, economia e engenharia. Possivelmente, as empresas desejam contar com profissionais de perfil estratégico, cujo conhecimento não se limita apenas às questões voltadas para a contabilidade (PEREIRA et al., 2015).

Na Tabela 2 são apresentadas as respostas das variáveis pertinentes à idade e experiência profissional dos respondentes.

Tabela 2 - Respostas das variáveis referentes à idade e experiência profissional

Idade	Frequência	%	Experiência Profissional	Frequência	%
Até 25 anos	0	0	Até 5 anos	3	37
De 26 a 35 anos	4	50	De 6 a 15 anos	2	25
De 36 a 45 anos	2	25	De 16 a 25 anos	2	25
46 anos ou mais	2	25	26 anos ou mais	1	13
Total	8	100	Total	8	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

Os dados apresentados na Tabela 2 ilustra que o setor estudado de construção de edifícios do estado de Pernambuco possui executivos de controladoria jovens e em início de carreira. Esses achados se assemelham aos da pesquisa de Silva (2016), realizada no setor de construção civil de Criciúma, sendo identificado que a maior parcela de respondentes possui de 20 a 30 anos de idade e estão atuando em um período de 1 a 5 anos.

Na sequência, a Tabela 3 apresenta as respostas dos respondentes quanto à sua remuneração e importância dos sistemas de incentivo para a sua profissão.

Tabela 3 - Respostas das variáveis referentes à remuneração e sistemas de incentivos

Remuneração	Frequência	%	Sistemas de incentivo	Frequência	%
Até 2 salários mínimos	1	12	Nenhuma importância	0	0
De 2 até 4 salários mínimos	2	25	Pouca importância	0	0
De 4 até 10 salários	3	38	Indiferente	0	0

mínimos					
De 10 até 20 salários mínimos	2	25	Importante	6	75
de 20 ou mais salários mínimos	0	0	Muito importante	2	25
Total	8	100	Total	8	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

Diante dos resultados apresentados na Tabela 3, verificou-se que a faixa salarial dos *controllers* pode chegar a até 20 salários mínimos. Com relação aos sistemas de incentivos, as respostas dos respondentes se concentraram em escala importante ou muito importante para o seu desempenho profissional. Possivelmente, esses anseios profissionais estão relacionados com o que Valentim (2017) preconiza, de que os *controllers* devem ser bem remunerados para que possam desempenhar seu papel de maneira independente e imparcial, além de estabelecer regras e procedimentos de gestão. Ou seja, eles desejam melhores condições financeiras para poder desempenhar com tranquilidade as suas atividades nas organizações.

A seguir, a Tabela 4 destaca as respostas obtidas da variável referentes às habilidades dos *controllers*.

Tabela 4 - Respostas das variáveis referentes às habilidades

Habilidades	Não sou capacitado	Pouco capacitado	Capacitado	Muito Capacitado	Total
Contábil e Financeira	0	2	4	2	8
Negócios	1	1	5	1	8
Liderança	0	1	5	2	8
Influência	0	0	6	2	8
Total	1	4	20	7	32

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

As habilidades evidenciadas são aquelas apresentadas nos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial da CGMA (2016) e que são aplicáveis no dia-a-dia do profissional *controller*. Como observado, identificou-se que a maioria dos respondentes afirmou serem capacitados em suas habilidades. Por outro lado, observou-se que dois respondentes afirmaram ter pouca capacidade em habilidade contábil e financeira. A profissão de *controller* atualmente não exige apenas conhecimentos sobre contabilidade. Sabendo disso, este profissional deve se capacitar em outros conhecimentos e habilidades. Para Garcia (2003), o *controller* deve estender as suas funções para aplicações gerenciais, contribuindo para uma combinação mais eficaz das operações. Santos (2015) lembra que a controladoria está se tornando mais estratégica e voltada para o planejamento e controle financeiro, não se restringindo apenas aos aspectos contábeis, o que pode estar afetando as exigências e habilidades do *controller*. Para Carraro e Santanna (2017), a controladoria deve participar efetivamente do planejamento estratégico de uma organização, sendo esta a atual configuração que envolve o papel do *controller*.

Na Tabela 5 são tabuladas as respostas referentes aos traços psicológicos dos *controllers* que responderam a pesquisa.

Tabela 5 - Respostas das variáveis referentes aos traços psicológicos

Traços Psicológicos	Não me considero	Me considero pouco	Razoável	Me considero muito	Total
1) Uma pessoa lógica, objetiva e dogmática	0	1	3	4	8
2) Uma pessoa emotiva, sensível e sociável	0	2	3	3	8
3) Uma pessoa extrovertida, que busca o prazer	0	1	5	2	8
4) Uma pessoa criativa, capaz de motivar outros e aproveitar oportunidades.	0	1	4	3	8
5) Uma pessoa mais interessada em ideias do que nas pessoas.	1	2	3	2	8
6) Uma pessoa reservada. Não demonstra, mas é capaz de emoções profundas.	1	1	3	3	8
7) Uma pessoa sem interesse pelo exterior. Expressa-se em buscas estéticas.	3	1	4	0	8
8) Uma pessoa mais preocupada com o inconsciente do que com a realidade cotidiana.	4	2	2	0	8
Total	9	11	27	17	64

Nota: Descrições adaptadas de Molinari e Riccio (2004): 1) Pensamento extrovertido; 2) Sentimento extrovertido; 3) Sensação extrovertido; 4) Intuição extrovertido; 5) Pensamento introvertido; 6) Sentimento introvertido; Sensação introvertido; 8) Intuição introvertido.

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

Os resultados dispostos na Tabela 5 apresentam que os *controllers* possuem uma variedade de personalidades psicológicas, pois se consideram pessoas objetivas, sensíveis, sociáveis, motivadoras, emotivas, entre outras características. Por outro lado, há também profissionais que se consideram reservados e preocupados com a realidade. Santos et al. (2005) observaram em sua pesquisa que as atitudes dos *controllers* envolvem, por exemplo, questões de liderança, cooperação e cautela.

Em seguida, a Tabela 6 apresenta as respostas associadas à variável referente às horas trabalhadas pelos *controllers*.

Tabela 6 - Respostas da variável referente às horas de trabalho

Horas de trabalho	Frequência	%
Até 20 horas semanais	0	0
Até 40 horas semanais	5	62
Até 44 horas semanais	3	38
Total	8	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

Diante dos resultados apresentados, observa-se que cinco (62%) e três (38%) *controllers* trabalham até 40 e até 44 horas semanais, respectivamente. Esse resultado indica que possivelmente todos os profissionais respondentes trabalham exclusivamente aos aspectos executivos, não estando disponíveis para exercerem outra ocupação.

Por fim, apresentam-se as respostas das variáveis sobre as funções dos *controllers* na Tabela 7.

Tabela 7 - Respostas das funções dos *controllers*

Funções do controller	Nenhuma importância	Pouca importância	Considerável importância	Muita importância	Total
F1	0	1	3	4	8
F2	0	1	3	4	8
F3	0	2	2	4	8
F4	0	2	3	3	8
F5	0	3	3	2	8
F6	0	4	2	2	8
F7	0	2	3	3	8
F8	1	1	1	5	8
F9	2	1	2	3	8
F10	0	2	1	5	8
F11	0	1	2	5	8
F12	0	1	4	3	8
F13	0	1	1	6	8
F14	0	1	0	7	8
F15	0	2	1	5	8
F16	0	0	2	6	8
F17	1	0	3	4	8
F18	0	0	4	4	8
F19	0	1	3	4	8
F20	0	0	4	4	8
F21	0	0	3	5	8
F22	0	0	3	5	8
F23	0	1	4	3	8
F24	1	1	3	3	8
F25	0	3	2	3	8
F26	1	1	1	5	8
F27	0	1	2	5	8
F28	0	2	3	3	8
F29	0	1	2	5	8
F30	0	1	2	5	8
F31	0	1	2	5	8
F32	0	3	3	2	8
F33	1	1	3	3	8
F34	2	0	1	5	8
F35	0	2	2	4	8
F36	1	0	2	5	8
F37	1	0	1	6	8
F38	0	0	1	7	8
F39	0	0	2	6	8
F40	0	1	3	4	8
F41	0	1	3	4	8
Total	11	46	95	176	328

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

De acordo com os dados resultados obtidos, observa-se que para a maioria de funções descritas pela CGMA (2016) os *controllers* atribuem considerável importância ou muita importância na sua atuação profissional. Silva (2016) identificou que as funções referentes à controladoria exercida pelos profissionais de empresas de construção civil de Criciúma estão relacionadas com contabilidade e contratos, planejamento estratégico e acompanhamento, orçamento empresarial e relatórios de controle interno, o que corrobora com as funções consideradas importantes ou muito importantes encontrados nesta pesquisa.

Diante disso, foram analisadas nesta subseção as características do perfil dos *controllers*, abarcando aspectos de identidade pessoal, social e no trabalho. Na subseção seguinte são apresentados os resultados sobre o perfil das empresas e estão relacionadas com aspectos de identidade no trabalho (quantidade de funcionários) e identidade na organização (cultura organizacional).

4.2 PERFIS DAS EMPRESAS

Nesta subseção são descritas os dados obtidos sobre o perfil das empresas. A Tabela 8 aponta as respostas obtidas dos respondentes sobre o local de trabalho, sendo representado pelo tamanho das empresas, medido pela quantidade de funcionários.

Tabela 8 - Respostas da variável referente ao tamanho (quantidade de funcionários)

Quantidade de funcionários	Frequência	%
Até 19 funcionários	0	0
De 20 a 99 funcionários	5	62
De 100 a 499 funcionários	2	25
500 ou mais funcionários	1	13
Total	8	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2019).

Observou-se que cinco empresas (62%) possuem de 20 a 99 funcionários, duas (25%) com 100 a 499 funcionários e uma (13%) com 500 ou mais funcionários e correspondem à pequenas, média e grande empresas, respectivamente, de acordo com a classificação do Sebrae (2017).

Por fim, a última variável analisada corresponde ao perfil da cultura organizacional das empresas que os *controllers* atuam, apresentada na Tabela 9.

Tabela 9 - Respostas da variável referente à cultura organizacional

Cultura Organizacional	Discordo totalmente	Discordo Parcialmente	Não concordo e nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Total
-------------------------------	----------------------------	------------------------------	------------------------------------	------------------------------	----------------------------	--------------

1) As pessoas na empresa em que atuo evitam riscos e não se arriscam em situações novas.	0	1	1	6	0	8
2) A empresa em que atuo investe no potencial das pessoas e credita valor aos seus trabalhos.	1	2	1	2	2	8
3) Na empresa em que atuo, a vida pessoal das pessoas se entrelaça com o trabalho, sendo coisas desassociáveis.	0	2	2	2	2	8
4) As pessoas da empresa em que atuo recebem de maneira positiva novos membros de equipe.	0	1	1	6	0	8
5) A empresa em que atuo não se preocupa com o controle de custos ou tempos estipulados para realização de uma tarefa.	1	2	2	3	0	8
6) Os funcionários da empresa em que atuo estão preocupados em cumprir regras rigorosas ao invés de atingir resultados.	2	5	0	1	0	8
Total	4	13	7	20	4	48

Nota: Descrições adaptadas de Wrubel et al. (2016): 1) Orientação para processos *versus* orientação para resultados; 2) Orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho; 3) Paroquiais *versus* profissionais; 4) Sistema aberto *versus* Sistema fechado; 5) Controle flexível *versus* Controle rígido; 6) Normativo *versus* pragmático

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

A primeira análise realizada a partir dos resultados obtidos e apresentados na Tabela 9 é relacionada à orientação para processos *versus* orientação para resultados. Do total de respondentes, seis respondentes concordaram parcialmente que as empresas em que atuam são orientadas para processos, isto é, evitam riscos e situações novas (WRUBEL et

al., 2016). Ou seja, são organizações que se baseiam em questões tradicionais e que podem limitar o desempenho profissional do *controller*.

Em seguida, um respondente discorda totalmente e dois discordam parcialmente de que as empresas em que atuam estão voltadas para os empregados, destacando uma cultura orientada para o trabalho. Essa situação evidencia que essas empresas podem não se preocupar com a criatividade dos seus funcionários, criando um ambiente mais controlado voltado para os hábitos e rotinas de trabalho.

Com relação à cultura referente aos aspectos paroquiais *versus* profissionais, observa-se que dois respondentes concordaram parcialmente e dois concordaram totalmente que a empresa é um local de trabalho que vai além dos aspectos formais profissionais. Ou seja, são organizações que se preocupam com os valores humanos externos à organização.

Em relação à cultura como sistema aberto *versus* sistema fechado, observou-se que seis respondentes concordaram parcialmente que a empresa é um sistema aberto, pois recebem de maneira positiva novos membros no ambiente interno. Essa condição pode favorecer o crescimento organizacional baseado nos relacionamentos saudáveis que os funcionários podem promover no curto e longo prazo.

Em relação à cultura de controle flexível *versus* controle rígido houve, observou-se o posicionamento para as duas formas. Ou seja, há empresas que se preocupam com os custos e horários de realização de tarefas de seus funcionários e organizações que não se preocupam com tais metas. Possivelmente, os *controllers* possuem funções para garantir a observação dessas questões, sendo informações relevantes que alimentam o controle interno das organizações.

Por fim, observou-se que a maioria dos respondentes discorda que as empresas em que atuam apresentam uma cultura normativa, estando preocupadas em atingir resultados. Nesse sentido, o *controller* possui relevante papel na condução de atribuições relacionadas ao desempenho e resultado. Observou-se nesta seção características identitárias relacionadas ao trabalho e organização, o que pode de certo modo influenciar as funções do *controller* em tais contextos. Na sequência são apresentadas as relações estatísticas entre as funções desempenhadas pelos *controllers* e as características de identidade.

4.3 RELAÇÕES ENTRE AS FUNÇÕES DESEMPENHADAS PELOS *CONTROLLERS* E AS CARACTERÍSTICAS DE IDENTIDADE

Nesta subseção são evidenciados os resultados das relações entre as funções desempenhadas pelos *controllers* e as características de identidade. Através do teste não paramétrico de correlação de *Spearman*, ao nível de confiança de 95%, consideraram-se os coeficientes de correlação significativos, ou seja, com *p*-valores menores que 0,05. A análise

se deu pelo cruzamento entre as variáveis de agrupamento representado pelas características de identidade (pessoal, social, no trabalho e na organização) com as variáveis testadas referentes às funções dos *controllers*.

Primeiramente são apresentados os resultados referentes à identidade pessoal, ilustrados na Tabela 10.

Tabela 10 - Coeficientes de correlação significativos (Identidade Pessoal)

IDENTIDADE PESSOAL							
Habilidades x Funções dos <i>Controllers</i>							
Variáveis	F9	F12	F17	F25	F27	F40	F41
Habilidade de Negócios	-0,750	-0,837	-0,732	-0,722		-0,732	-0,732
Habilidade de Liderança			-0,708	-0,727	-0,754		
Traços Psicológicos x Funções dos <i>Controllers</i>							
Variáveis	F4	F5	F8	F20	F36		
Pensamento extrovertido					-0,723		
Intuição Extrovertido				0,777			
Sentimento Introverso	0,795	0,848	0,774				
Sensação Introverso	0,842	0,731					
Interesses Pessoais x Funções dos <i>Controllers</i>							
Variáveis	F5			F6			
Sistemas de Incentivo	0,800			0,816			

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

Os resultados da Tabela 10 mostram as relações significativas positivas e negativas entre as características de identidade pessoal e as funções desempenhadas pelos *controllers*. Com relação às habilidades, apenas a habilidade de negócios e a habilidade de liderança apresentaram relações significativas, as quais todas foram negativas, mostrando evidências de que essas habilidades podem não contribuir significativamente para o cumprimento das funções destacadas. Embora Santos (2015, p. 125) descreva que “a inclusão de uma gestão contábil garantirá o processo já existente da contabilidade fiscal e possibilitará o exercício de uma contabilidade mais gerencial, com criação de indicadores, análise de orçamento, análise de custos e elaboração de relatórios”, verificou-se que não houve relações positivas entre a habilidade contábil e financeira com nenhuma das funções, assim como a habilidade de influência.

Com relação aos traços psicológicos, apenas a relação entre o pensamento extrovertido e a F36 (Atuar como uma consciência ética da organização) se mostrou significativamente negativa. Esse pensamento se refere a uma pessoa lógica, objetiva e dogmática (MOLINARI; RICCIO, 2004) e, por isso, possivelmente o *controller* com uma visão mais racional não conseguirá alcançar tarefas mais complexas por não ter um perfil mais flexível. Portanto, nesse relacionamento podem surgir conflitos de interesses e de identidade. Para as outras relações, todas se apresentaram positivas, sendo evidências de desempenho eficiente das funções a partir dos traços psicológicos envolvidos. Os traços

psicológicos ‘Sentimento extrovertido’, ‘Sensação extrovertido’, ‘Pensamento introvertido’ e ‘Intuição introvertido’ não apresentaram relações significativas com nenhuma das funções.

Por fim, a variável “Sistemas de Incentivos” se mostrou estatisticamente positiva com as funções F5 (Relatar informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas) e F6 (Garantir que os relatórios estejam em conformidade com a regulação e governança). Segundo Valentim (2017), profissionais bem remunerados e incentivados podem desempenhar seu papel de maneira independente e imparcial, além de estabelecer regras e procedimentos de gestão. Logo, um programa de incentivos condizente com as necessidades dos *controllers* pode beneficiar o desempenho de funções.

Em seguida, na Tabela 11 são apresentados os resultados das variáveis que correspondem a vertente da identidade social.

Tabela 11 - Coeficientes de correlação significativos (Identidade Social)

IDENTIDADE SOCIAL					
Classe Social x Funções dos <i>Controllers</i>					
Variáveis	F39		F40		F41
Remuneração	-0,784		-0,826		-0,826
Idade x Funções dos <i>Controllers</i>					
Variáveis	F27	F29	F30	F31	F33
Idade	0,713	0,713	0,713	0,713	0,838

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

Os resultados da Tabela 11 sugerem evidências de que o nível de remuneração pode comprometer o desempenho das funções F39 (Administrar o risco financeiro), F40 (Facilitar a entrega eficiente de segurança, fornecendo uma análise de custo-benefício para as funções de auditoria e de controle interno) e F41 (Incentivar a avaliação contínua e revalidação do sistema de contabilidade e controle interno). A análise recai novamente para as questões apontadas por Valentim (2017), de que a remuneração constitui um importante mecanismo que contribui para o desempenho do papel do *controller*.

Já a idade se mostrou significativamente positiva com a função F27, F29, F30, F31 e F33. Os resultados do teste de correlação entre variáveis dicotômicas e ordinais (WHERRY, 1984) realizada para obter os coeficientes das relações “funções do *controller*” versus “sexo” e “funções do *controller*” versus “formação” não foram significativos.

Na sequência são apresentados na Tabela 12 os resultados das variáveis que correspondem à identidade no trabalho.

Tabela 12 - Coeficientes de correlação significativos (Identidade no Trabalho)

IDENTIDADE NO TRABALHO								
Quantidade de Funcionários x Funções dos <i>Controllers</i>								
F6	F18	F19	F23	F24	F32	F33	F34	F35
-0,713	-0,756	-0,843	-0,738	-0,809	-0,873	-0,809	-0,976	-0,861
Experiência Profissional x Funções dos <i>Controllers</i>								
F33								

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

Apenas a variável “quantidade de funcionários” e “experiência profissional” relacionada à identidade no trabalho apresentaram relações significativas com as funções descritas na Tabela 12. O quantitativo de colaboradores pode impactar de alguma forma o desempenho das funções dos *controllers*.

De acordo com Valentim (2017) algumas funções requeridas a esses profissionais são conflitantes ao mesmo tempo. Ou seja, algumas solicitações da organização e de outros colaboradores podem sobrecarregar a atividade do *controller*, originando os conflitos relacionados aos ideais e aos gestores. Com relação à experiência, se observou que a experiência profissional pode contribuir de certo modo o desempenho da função F33 (Assessorar a política de preços de transferência). Anteriormente, a idade também apresentou relação significativa positiva com essa função, mostrando que um profissional mais jovem com menos tempo de experiência ou um profissional maduro com mais tempo de experiência pode contribuir para realização desta prática.

Por fim, a Tabela 13 apresenta os resultados das correlações entre as variáveis que correspondem à identidade na organização com as funções dos *controllers*.

Tabela 13 - Coeficientes de correlação significativos (Identidade na Organização)

IDENTIDADE NA ORGANIZAÇÃO								
Cultura Organizacional x Funções dos <i>Controllers</i>								
Orientação para os empregados versus orientação para o trabalho	F1	F2	F10	F11	F15	F18	F19	F26
	0,790	0,790	0,798	0,819	0,798	0,722	0,710	0,792
Controle flexível versus Controle rígido	F1		F5	F9	F12	F21	F22	
	-0,846		-0,752	-0,769	-0,710	-0,877	-0,877	

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

Os resultados apresentam que a cultura organizacional orientada para os empregados ou para o trabalho pode contribuir positivamente para realização das funções F1, F2, F10, F11, F15, F18, F19 e F26. Enquanto que a cultura voltada para o controle flexível ou controle rígido pode atribuir complicações e conflitos de interesse nas funções F1, F5, F9, F12, F21 e F22. Esses resultados estão de acordo com a menção de Valentim (2017, p. 83), de que o “modelo de gestão ou sua cultura, conseguem afetar o profissional da controladoria de modo que ele construa suas identidades a partir dessa relação”. Souza (2015) descreveu em seu estudo que a empresa estudada espera que a arquitetura organizacional alinhe o trabalho das atividades contábil e financeiro. Ou seja, é possível que a cultura organizacional contribua positivamente ou negativamente o desempenho profissional do *controller*, corroborando também com os achados desta pesquisa.

5. CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi investigar os aspectos associados às funções desempenhadas por *controllers* e características de identidade no setor de construção de edifícios de Pernambuco. Para alcançar esse objetivo foi necessário aplicar questionários para as empresas do setor de construção de edifícios que são associadas no Cadastro Industrial FIEPE 2018. Todas as 103 empresas associadas do cadastro foram contatadas, das quais apenas 8 responderam ao instrumento de pesquisa.

Os resultados mostraram relações positivas e negativas que são significativas, ou seja, que podem contribuir ou dificultar o desempenho de funções dos *controllers*. As relações adversas podem suscitar conflitos de identidade e de interesses no curto e longo prazo. Esse estudo pode contribuir para que as empresas, *controllers* e acadêmicos possam compreender melhor as atividades do *controller*. Dessa forma, através dos insumos apresentados nesta pesquisa, esses atores podem realizar intervenções práticas capazes de reduzir tais lacunas que surgem no constante desempenho profissional do *controller*. As intervenções podem ser através de cursos profissionalizantes, treinamentos, reuniões diárias com a equipe da controladoria e principais gestores das organizações.

A pesquisa possui como principal limitação o baixo retorno de respostas. Apenas 8 empresas (7,76%) responderam ao instrumento de pesquisa. Apesar disto, entende-se que essa limitação não inviabilize a pesquisa, pois os resultados desta pesquisa podem contribuir para as que as empresas entendam as questões de identidade e funções do profissional *controller*, assim como apresenta uma proposta com informações detalhadas e até então pouco estudada, a qual pode ser replicada a um universo maior, objetivando alcançar um número maior de respondentes. Sugere-se que essa proposta seja aplicada com o incremento de outras variáveis de identidade sugerida pela literatura para que possa complementar os achados desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABRAHAMSSON, G.; ENGLUND, H.; GERDIN, J. Organizational identity and management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, n. 3, p. 345-376, 2011.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. **European Accounting Review**, v. 9, n. 4, p. 477-498, 2010.

ANDRIOTTI, J. N.; CARRARO, W. B. H. Competências necessárias e indispensáveis na formação profissional do *controller*. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS UNISINOS, 3., 2016, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: Unisinos, 2016.

ASHFORTH, B. E.; MAEL, F. Social identity theory and the organization. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 20-39, 1989.

CALIJURI, M. S. S. **O papel do controller: um estudo no contexto brasileiro**. 2005. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. 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.

CARRARO, W. B. W. H.; SANTANNA, D. H. W. The structure of controllership area in organizations. **Revista de Negócios**, v. 22, n. 2, p. 23-33, 2017.

CMGA. **Princípios globais de contabilidade gerencial**. London: CGMA, 2016. Disponível em: <<https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/2016-07-26-Principios-Globais-De-Contabilidade-Gerencial.pdf>>. Acesso em: 20 jul., 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Construção sustentável: a mudança em curso**. Brasília: CNI, 2017.

DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. Control and Change. Analysing the process of institutionalisation. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 172-208, 2007.

DIEHL, C. A. Contabilidade de gestão, contabilidade gerencial ou controladoria: mesmo vinho, outros rótulos ou bebidas diferentes? **Management Control Review**, v. 2, n. 2, p. 52-71, 2017.

FIIRST, C. et al. Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 37, n. 2, p. 1-20, 2018.

GARCIA, E. A. da R. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 178 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

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

HOFSTEDE, G.; HOFSTEDE, G. J.; MINKOV, M. **Cultures and organizations: software of the mind**. 3. ed. New York: McGraw-Hill, 2010.

HORTON, K. E.; WANDERLEY, C. de A. Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: adding a new piece to the theoretical jigsaw. **Management Accounting Research**, v. 38, p. 39-50, 2016.

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

JUNG, C. G. **Tipos psicológicos**. 6. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1991.

KESTER, R. B. The importance of the controller. **The Accounting Review**, v. 3, n. 3, p. 237-251, 1928.

LUNKES, R. J., et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.

MACHADO, H. V. A Identidade e o Contexto Organizacional: Perspectivas de Análise. **RAC**, Edição Especial, p. 51-73, 2003.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEPHAM, M. J. Accounting control: an historical note. **The Accounting Historians Journal**, v. 13, n. 1, p. 103-107, 1986.

MOLINARI, S. K. R.; RICCIO, E. L. O perfil psicológico do estudante de contabilidade da FEA/USP. In: 1º CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE E 4º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 1., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

PEREIRA, F. R. et al. (2015). Perfil dos *controllers* e suas atribuições: um estudo em um grupo corporativo de referência no Brasil. In: CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6., 2015, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2015.

PORTER, M. How competitive forces shape strategy. **Harvard Business Review**, p. 137-145, 1979.

SANTOS, D. F. L. Modelo de Gestão Financeira Aplicada em Empresa do Setor de Construção Civil. **Tecnologias de Administração e Contabilidade**, v. 5, n. 2, p. 119-135, 2015.

SANTOS, R. V. dos et al. O papel do controller em empresas de grande porte. IN: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2005.

SEBRAE. **Anuário do trabalho nos pequenos negócios**: 2015. 8. ed. Brasília: DIEESE, 2017. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/anu%C3%A1rio%20do%20trabalho%202015.pdf>>. Acesso em: 12 dez, 2018.

SILVA, M. da. **As contribuições do profissional controller em empresas do ramo de construção civil no município de criciúma – sc**. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, UNESC, Brasil.

SIQUEIRA, J. R. M. de; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro - do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 27, p. 66-77, 2001.

TAYLOR, L. C.; SCAPENS, R. W. The role of identity and image in shaping management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, n. 6, p. 1075-1099, 2016.

THORNTON, G. R. The significance of rank difference coefficients of correlation. **Psychometrika**, v. 8, n. 4, p. 211-222, 1943.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

VALENTIM, I. C. D. **Conflito de identidade na profissão do controller**. 2017. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

WHERRY, R. J. **Contributions to correlational analysis**. New York: Academic Press, 1984.

WRUBEL, F. et al. Cultura organizacional nas práticas orçamentárias: estudo em uma cooperativa agroindustrial. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 3, p. 46-94, 2016.