

PERFIL E COMPETÊNCIAS DO *CONTROLLER* EM EMPRESAS NO RECIFE

Tania Nobre Gonçalves Ferreira Amorim

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: tanobre@gmail.com

Anália Regina de Lima Oliveira

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: annalialima@gmail.com

Suely Maria Silva Manzi

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: sulamanzi@gmail.com

Melina França Cabral

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: mpmelina@gmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

O estudo da controladoria tem interessado inúmeros pesquisadores na atualidade. Associado a isto, conhecer o perfil e as competências exigidas aos *controllers* no desempenho de suas atividades também. O objetivo da pesquisa que deu origem a este trabalho foi levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas no Recife, Pernambuco. A metodologia utilizada por esta pesquisa foi descritiva e exploratória, por meio de uma *survey* em 50 empresas. Foi utilizada a classificação de competências individuais de Fleury e Fleury (2011) em Sociais, Técnico-profissionais e de Negócio, em que as sociais estão relacionadas ao comportamento social e capacidade de interagir com as pessoas; as técnicas estão relacionadas com o conhecimento técnico, como o financeiro, contábil, de custos e as competências de negócios estão relacionadas à estratégia empresarial, desenvolvimento e inovação organizacional. Os resultados mostraram que os *controllers* são maioria mulheres, jovens, graduadas em Administração, Ciências Contábeis e Direito, com experiência na área entre 10 e 20 anos. As Competências Sociais foram as listadas com maior intensidade de uso com praticamente nenhuma delas identificada como não sendo usada. Entre as competências de Negócio a maioria dos participantes afirmou que usa muito as competências tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade e pensa e age estrategicamente. E entre as Competências Técnicas, a maioria usa muito as competências gerenciais indicadores de desempenho, assessora a cúpula administrativa e fornece suporte informacional à gestão organizacional, demonstrando que estes profissionais estão desenvolvendo atividades gerenciais e de apoio à alta administração.

Palavras-chave: Controladoria. *Controllers*. Competências.

1. INTRODUÇÃO

Takatori (2004) descreve a Contabilidade como uma ciência rica em base conceitual, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos de conhecimento. Em busca a uma via alternativa à contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores, surge a Controladoria, como uma evolução da contabilidade tradicional, que tem a função de colaborar na formação das estratégias, fazendo com que os diversos setores interajam.

A controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores para “garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para tomada de decisões dos gestores” (NASCIMENTO et al. 2005, p.13). Anthony e Govindarajan (2001) defendem que a controladoria desempenha importante papel na elaboração dos planos estratégicos e orçamentários das organizações modernas.

Contudo, segundo Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) o surgimento da Controladoria se deu a partir da prática gerencial, e evoluiu inicialmente, sem ter uma definição clara de sua área de atuação, portanto, o seu entendimento foi muito influenciado pelas reações à aplicação prática. Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) defendem que a controladoria é uma área de estudos que ainda exige uma consolidação de definições e conceituações claras, incluindo um cabedal básico de suas funções.

Segundo Flesch (2012) a globalização tornou o mercado muito competitivo, fazendo com que os empresários tenham mais cuidado e comprometimento em sua gestão organizacional, para que as empresas se mantenham no mercado. A falta de informações e de preparo dos gestores fazem com que decisões erradas sejam tomadas, prejudicando a sustentabilidade da empresa. Broadbentv e Laughlin (2005) defendem que a controladoria assume papel de grande importância, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão.

Beuren e Miller (2010) salientam que ao implantar a controladoria, esta pode ocorrer em forma de um órgão ou setor, quando deverão ser definidos missão e objetivos, os quais deverão estar de acordo com as necessidades da empresa. Mas também pode ser apenas implantada na forma de ampliação das atividades contábeis e gerenciais, que incluam a preocupação mais efetiva com os controles internos e elaboração de informações que subsidiem o processo decisório organizacional.

Mais recentemente a Controladoria se mostra cada vez mais relevante no Brasil e no mundo. Nos últimos anos, Sousa e Bassolli (2013) defendem que se pode observar um número crescente de pesquisas sobre o tema, talvez pela abrangência e variedade de tarefas desenvolvidas pela área de estudo, e também, orientar o desenvolvimento dos profissionais que nela atuam, em muitas empresas denominados de *controllers*. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), Lunkes et al. (2009) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparreto (2010), o *controller* é um profissional que exerce diferentes atividades, variando conforme a organização.

Os gestores buscam orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades ao *controller*, porque ele é responsável pelo sistema de informações da empresa (BEUREN, 2002). A controladoria deve manter os gestores informados sobre eventos passados, o desempenho atual e cenários futuros.

A necessidade por um profissional capaz de gerir e controlar as informações de uma empresa de forma eficiente levanta o questionamento de qual seria o perfil e quais as competências que o *controller* deve possuir? O objetivo da pesquisa que deu origem a este trabalho foi levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas no Recife, em Pernambuco.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Entendimento sobre Controladoria e *Controllers*

Conforme Martins et al. (2012) a controladoria no Brasil surgiu a partir da instalação de multinacionais norte-americanas no país, em meados do século XX, quando também surgiu a função de *controller*. Os profissionais dessas empresas, baseados em suas teorias e práticas contábeis, passaram a treinar os profissionais no Brasil, com sistemas de informações capazes de atender a qualquer usuário, com adequado sistema de controle das operações, os quais passaram a incluir inúmeras novas e melhores práticas de gestão, que proporcionam maior eficácia nas decisões organizacionais. Flesch (2010) define a controladoria como área de conhecimento, conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras ciências, que se preocupa com a orientação das empresas para a obtenção da eficácia. Já Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.5) entendem a “Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis”.

Para Borinelli (2006), a Controladoria abrange funções contábil, gerenciais, estratégicas, custos, tributária, controles internos, de riscos e de gestão da informação, primordialmente. Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) pesquisaram as funções da controladoria em 26 dissertações em contabilidade do Brasil e identificaram que as principais funções são: gestão de informações, contábil, gerencial, custos, controles internos e tributação, proteção e controle de ativos. Já Guimarães et al. (2009) em seus estudos, identificaram que a controladoria dá suporte à gestão de riscos, com objetivo de reduzi-los. Brewer (2008, p. 36) afirma que a controladoria se baseia em quatro pilares: liderança, gestão estratégica, alinhamento operacional, melhoria e aprendizado contínuos; e, “em última instância, a responsabilidade dos controllers é gerar valor para os acionistas”.

O *controller* é um profissional que atua em diversas áreas, gerenciando e fornecendo informações necessárias para tomada de decisões. Borges, Gil e Parisi (2005) defendem que o *controller* participa da gestão estratégica da tecnologia de informação dando suporte de TI na gestão de E-business, gestão de documentos e gestão de contratos, em organizações bancárias em que estudaram. Para Borinelli (2006) o profissional responsável pela controladoria atua em várias funções sendo as principais: contábil, gerencial, de custos, tributária, de controle interno, de risco e gestão de informações.

Duque (2011) afirma que o papel do *controller* no Brasil era visto como necessário até a década de 90, apenas nas empresas multinacionais ou de grande porte. Com o passar dos anos, o *controller* é requisitado, de pequenas empresas a multinacionais, e as habilidades e competências dos profissionais da controladoria sofrem grandes variações, de acordo com a necessidade organizacional, com demandas eu irão definir como e quais tarefas serão desenvolvidas.

Na visão de Dalmacio (2007), a princípio a controladoria ficou conhecida como sendo responsável pela contabilidade das empresas, pela elaboração de relatórios gerenciais e orçamentos, pelo custeio dos produtos, pela apuração de impostos e o cumprimento de normas, mudando ao longo do tempo, suas funções foram se diversificando. Padoveze e Benedicto (2010) defendem que a controladoria pode ser entendida como o exercício da função contábil e gerencial, acrescido de controle de sistemas de informações, para monitoramento da estratégia e gestão do risco.

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) também afirmam que inicialmente a controladoria era baseada na contabilidade, mas com o tempo foi ampliando sua atuação, incorporando funções de planejamento e sistemas de informação. Para eles, com base em seus

estudos, que buscaram levantar o entendimento tanto no âmbito empírico como no teórico, podem-se sintetizar as principais funções da Controladoria como as seguintes:

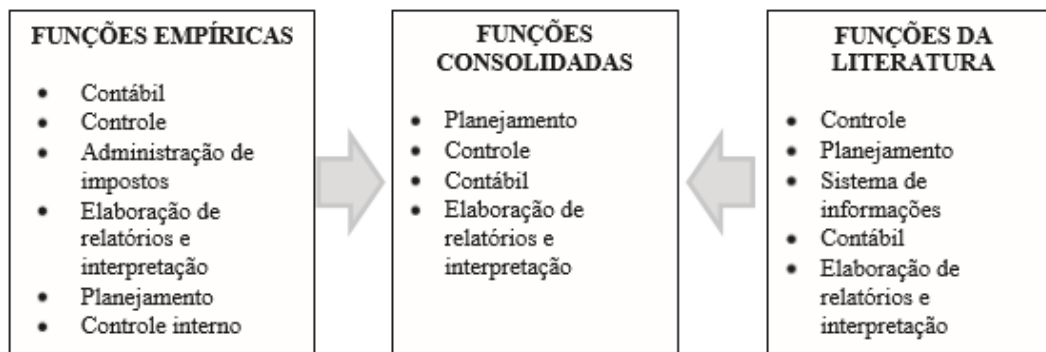


Figura 1: Funções básicas da Controladoria
Fonte: Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013, p.292)

Segundo Fernandes e Galvão (2016, p.9) é “evidente a importância que tem a controladoria para as pessoas que conduzem os negócios. Independente de ser estruturada como um departamento formal ou não”. Hamdan (2011) lembra que o tamanho da empresa afeta sua forma de gestão e conseqüentemente o grau de conservadorismo dos relatórios financeiros elaborados por elas.

Portanto, a Controladoria ganhou mais e mais espaço na gestão organizacional, não mais apenas em grandes empresas, e nem sempre como um órgão ou setor estruturado, mas como uma área de conhecimento que não é mais meramente operacional, porque passou a assessorar a gestão organizacional nos mais diversos níveis decisórios e contribuir para decisões tanto operacionais como estratégicas. Contudo, autores como Lambert e Sponem (2012) e Rahman e Ahmed (2012) lembram que não é tão comum encontrar *controllers* efetivamente atuando como parceiros do negócio e que a mudança se no papel ocorre principalmente nas grandes empresas.

2.2 Entendimento sobre Competências e Competências dos *Controllers*

O tema competências vem sendo estudado há alguns anos, mas ainda é muito controverso, porque é abrangente e vários autores o definem de formas diversas (RUAS et al., 2005; MEDEIROS, 2007). Pode-se afirmar que o estudo das competências possui pelo menos duas grandes vertentes de estudo: as competências individuais, que surgiu entre as décadas de 70 e 80, nos Estados Unidos com autores como Boyatzis, Spencer & Spencer e McClelland, que segundo Brandão, Borges-Andrade (2007, p.10) entende competências como conhecimentos, habilidades e atitudes que “seriam propriedades disposicionais do indivíduo, constituindo causas de seus desempenhos ou da expressão de competências”.

Ou seja, competência é um estoque de recursos do indivíduo, um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes, ou conjunto de capacidades humanas, que justificam um alto desempenho, acreditando-se que os melhores desempenhos estão fundamentados na inteligência e personalidade das pessoas. Em outras palavras, a competência é percebida como estoque de recursos, que o indivíduo detém (FLEURY, 2001; RUAS et al., 2005; DUTRA, 2004; MEDEIROS, 2007).

Já nas décadas de 80 e 90 surge uma nova abordagem em que vincula as competências à ação, ou seja, aos resultados e realizações individuais, relacionadas às estratégias organizacionais, seguindo uma linha francesa de estudos. As competências passam a ser vistas como outputs, ou entregas à organização, que criam valor e são o eixo entre o relacionamento

do indivíduo com os demais participantes da organização, com autores como Le Boterf, Zafirian, Retour e Krohmer, dentre outros (ORSI e BOSE, 2003; RUAS et al., 2005; FERNANDES e FLEURY, 2007; ZANDONE e BIANCO, 2014). Fleury e Fleury (2001) corroboram esse entendimento ao incluírem dimensões de agregação de valor que devem resultar das competências, que estão vinculadas a aprendizagem, relações sociais e contextualização organizacional.

Dutra et al. (2008, p.3) afirmam que só se pode “falar de competência apenas quando há competência em ação, traduzindo-se em saber ser e saber mobilizar o repertório individual em diferentes contextos.” “Nesta perspectiva, as competências da empresa colocadas aqui numa dimensão coletiva e organizacional aparecem como importantes fatores para as escolhas das estratégias de competição”(RUAS et al., 2005, p.2).

Conforme Amorim (2009), as empresas necessitam cada vez mais de se especializarem, buscar conhecer profundamente o ambiente em que estão inseridas e em quais áreas suas competências são efetivamente valorizadas. Precisam também de identificar profissionais capacitados que desenvolvam todo seu potencial. Portanto, as competências exigidas dos profissionais tornam-se postos-chave para se conseguir diferenças competitivas através de uma Gestão de Pessoas eficiente.

Amorim e Silva (2011, p.110) entendem competência como:

Um enfoque que correlaciona temas como: mobilizar, integrar e transferir conhecimentos da capacidade humana na aplicação do saber do conhecimento, o saber fazer das habilidades, e o saber agir responsável e reconhecido das atitudes. Todos esses saberes afetam as pessoas e a organização, em um aprendizado compartilhado, agregando valor econômico, como também pessoal e social. A competência pode ser mensurada, quando comparada a padrões estabelecidos pelas organizações e, também, pode ser melhorada, por meio de treinamentos e desenvolvimento, servindo aos propósitos da organização (AMORIM; SILVA, 2011, p.110).

As competências podem ser classificadas de diversas formas, dependendo dos autores citados, mas inicialmente elas podem ser subdivididas em organizacionais e individuais. Dutra (2004) afirma que existe uma relação entre as competências organizacionais e individuais, pois as organizacionais decorrem do nível de desenvolvimento da organização, seu patrimônio de conhecimentos e vantagens competitivas. Já no patrimônio de competências das pessoas, existe uma relação contínua de troca, em que a organização transfere seu patrimônio para as pessoas e vice-versa.

Fleury e Fleury (2011) classificam as competências individuais em três categorias: a) Competências de Negócio as que se relacionam à interação da empresa com o entendimento das oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos do negócio, orientadas para as necessidades e as exigências do mercado (clientes e concorrentes); b) Competências Técnico-Profissionais que se distinguem por sua ênfase nos inputs do conhecimento ou experiência técnica, com relação à área de atuação (pesquisa, conhecimento do produto, finanças, dentre outras); c) Competências Sociais que enfatizam a interação com as pessoas em processos de negociação, trabalho em equipe, exposição de ideias, motivação, dentre outras.

Fernandes e Comini (2008) definem as competências individuais como: a) Conhecimentos (saber): referem-se ao conjunto de informações, fatos, conceitos e princípios; b) Habilidades (o saber fazer): compreendem um conjunto de comportamentos relacionados à perícia, capacidade e domínio de certas áreas que permitem ao profissional desempenhar plena e satisfatoriamente determinadas atividades; c) Atitudes (o saber agir): relacionam-se ao comportamento demonstrado por uma pessoa em situações específicas; D) Valores: descrevem concepções e crenças racionalizadas que influenciam escolhas pessoais.

Para atender as necessidades da área de controladoria, o profissional responsável precisa ter uma série de competências pessoais, técnicas e de negócio atendendo ao perfil exigido pelas empresas. Koliver (2005) descreve que o *controller* deve ter uma visão ampla, visto que sua atuação não se restringe a uma função específica, mas abrange também a atuação e controle das diversas áreas da organização. Para ele, a função do *controller* no Brasil, mais precisamente na última década, passou a ter relevância tanto no meio acadêmico, em cursos de pós-graduação e mestrado, quanto no mercado, que procura profissionais especializados, com visão de gestão, planejamento gerencial, fiscal, financeiro e de contabilidade.

Para Lourensi e Beuren (2011) os impactos resultantes do mundo globalizado, da expansão geográfica das organizações e sua verticalização, do avanço da tecnologia da informação e o conseqüente aumento da complexidade operacional, além da facilidade de acesso a novos e maiores mercados, trouxeram ao ambiente de negócios uma nova realidade, em que a capacidade de adaptação é indispensável na determinação de quem sobrevive ou se exclui do mercado.

Figueiredo e Caggiano (2008, p.13) elencam os requisitos do controller como: “bom conhecimento do ramo de atividade; conhecimento da história da empresa; habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos e habilidade de bem expressar oralmente e por escrito”. E, Nascimento e Reginato (2010, p.142) destacam os principais atributos: “capacidade de liderança, ética profissional, capacidade de comunicação e poder de síntese, inclinação para a cooperação e disponibilização, imparcialidade, ponderação e discricção, visão sistêmica, capacidade de persuasão, visão crítica e consciência de suas próprias limitações”. Emsley (2005, p. 158) afirma: “controllers tem sido conhecidos ao longo do tempo por ter múltiplos papéis, os quais têm sido descrito em termos de registro de resultados, atenção à direção, e resolução de problemas”.

Já Fernandes e Galvão (2016, p.15) defendem que:

Controller, profissional que reúne as qualificações técnicas e habilidades pessoais necessárias para realizar as funções da controladoria, como planejamento, controle, informação, contabilidade, entre outras. Ou seja, alguém que tenha condições de implantar e interpretar os instrumentos necessários para uma boa administração, como por exemplo: orçamento, custos, contabilidade, entre outros (FERNANDES; GALVÃO, 2016, p.15).

Em síntese, as principais competências do controller são: elaboração de orçamentos; atividades de controle interno; elaboração de relatórios contábeis; auditoria interna; avaliação de desempenho econômico; sistemas de contabilidade; relatórios de governo e gestão fiscal (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004; KOLIVER, 2005; ZONI; KENNETH, 2007; MAAS, 2007; VARGAS; BEUREN, 2012; LUNKES, SCHNORRENBARGER e ROSA, 2013; CAVALCANTI et al., 2012; SCHMIDT; SANTOS, 2014). Beuren, Bogoni & Fernandes (2008) defendem que no Brasil as funções da controladoria são: gestão de informações, gestão contábil, função gerencial, custos, controles internos e tributação, proteção e controle de ativos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento do trabalho foi inicialmente realizada uma pesquisa bibliográfica buscando responder os questionamentos sobre controladoria e as competências do *Controller*, na literatura. A pesquisa bibliográfica objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para qual se procura resposta (RAUPP e BEUREN, 2003).

A necessidade por um profissional capaz de gerir e controlar as informações de uma empresa de forma eficiente levanta o questionamento de qual seria o perfil e quais as competências que o *controller* deve possuir? O objetivo da pesquisa que deu origem a este trabalho então, foi levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas de Recife, em Pernambuco.

Os dados pesquisados são de natureza descritiva e exploratória, com uma pesquisa operada por *survey*. Segundo Gil (2001) as pesquisas de levantamento ou *survey* se caracterizam pela interrogação das pessoas ou informações que se deseja conhecer. As pesquisas descritivas e exploratórias são habitualmente utilizadas por pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática.

Assim, a principal preocupação desse trabalho é trazer os resultados da pesquisa para o campo profissional do *controller*, contribuindo para o desenvolvimento da profissão e também para os futuros profissionais, que possam aperfeiçoar seus estudos preparando-se melhor para a função.

Buscando identificar o perfil e as competências do *controller* foram elencadas 50 empresas diversas, escolhidas aleatoriamente, mas que estivessem em atuação no Recife, Pernambuco. Estas empresas foram visitadas e convidadas a participarem da pesquisa, que conseguiu realizar entrevista estruturada por um questionário, em 30 empresas.

O questionário foi elaborado com o intuito de conhecer três grandes segmentos: a caracterização da empresa, o perfil do responsável pelos controles gerais ou *controller*, e as competências mais utilizadas por este profissional. Nesta terceira parte do questionário foi apresentada uma lista das principais competências atribuídas aos *controllers*, com uma escala *Likert* com as opções: não uso; uso pouco; geralmente uso e uso muito, para eles marcarem como as utilizam no seu dia a dia de trabalho.

Foi utilizada a classificação de Fleury e Fleury (2011) e Fleury (2009) que divide as competências em três categorias:

- a) Competências de Negócio, as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente, pontos fortes e fracos do negócio, orientadas para as exigências do mercado;
- b) Competências Técnico-Profissionais que são os inputs do conhecimento ou experiência técnica, com relação à área de atuação; e
- c) Competências Sociais que enfatizam a interação das pessoas nos processos organizacionais, como no trabalho em equipe, relações interpessoais dentre outras.

Foram listadas 59 competências subdivididas em 20 competências Técnicas, 21 competências Sociais e 18 de Negócio, baseadas no levantamento bibliográfico estudado e detalhadas no quadro 1. Este elevado quantitativo de competências elencadas se deu em virtude de que no levantamento bibliográfico foi identificado que o *controller* possui funções variadas, diversificadas e multifacetadas, por atuar tanto de forma operacional como gerencial, passando a atuar mais efetivamente como apoio à gestão organizacional.

Quadro 1 – Relação das competências Técnicas, Sociais e de Negócio.

COMPETÊNCIAS TÉCNICAS	COMPETÊNCIAS SOCIAIS	COMPETÊNCIAS DE NEGÓCIO
Conhecimentos na área financeira	Interage bem com as pessoas	Pensa e age estrategicamente
Conhecimentos na área contábil	Possui liderança e sabe gerir pessoas	Tem orientação para Resultados
Conhecimentos na área fiscal/tributária	Tem flexibilidade nas relações interpessoais	Promove ações de interação da empresa com seu ambiente
Conhecimentos na área de tecnologia da informação	Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	Sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades
Conhecimentos na área de Recursos Humanos	Estimula o desenvolvimento profissional da equipe	Tem foco na qualidade em todas as decisões que toma
Conhecimentos na área comercial/produção	Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade	Busca melhoria contínua dos processos em que participa
Elabora diretrizes de controles	Tem capacidade de prever problemas	Tem capacidade de tomar decisão com

internos	interpessoais	imparcialidade
Elabora o Orçamento Anual	Sabe negociar com pessoas	Realiza a gestão de contratos
Gerencia indicadores de desempenho	Estimula o aprendizado da equipe	Faz a análise de risco organizacional
Supervisiona as atividades nas áreas de custos	Tem capacidade de solucionar problemas interpessoais	Interage com os prestadores de serviços/terceirizações
Fornecer dados contábeis oportunos e precisos	Tem integridade e confiança	Relaciona-se com outras empresas parceiras
Supervisiona o funcionamento dos setores	Escreve com clareza e objetividade	Realiza o acompanhamento técnico dos projetos
Supervisiona a contabilidade	É persistente e não desiste frente aos obstáculos	Tem orientação para o Cliente/Fornecedor
Fornecer suporte informacional à gestão	Tem postura proativa e realizadora	Age com responsabilidade socioambiental
Elabora relatórios gerenciais	Busca o autodesenvolvimento	Tem preocupação com segurança e saúde na empresa
Assessora a cúpula administrativa	Tem capacidade de autocrítica	Busca inovação organizacional (Pesquisa & Desenvolvimento)
Realiza análise de custos	Gerencia conflitos no ambiente de trabalho	Promove ações de interação da empresa com seu ambiente
Realiza análise de índices contábeis	Tem controle emocional	É criativo para solucionar problemas empresariais
Elabora o Planejamento Financeiro Organizacional	Adapta-se bem às mudanças e novas situações	
Age como consultor interno	Sabe ouvir os outros	
	Sabe trabalhar em equipe	

Fonte: Baseado nos dados da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O primeiro segmento pesquisado foi buscar conhecer o perfil organizacional das empresas pesquisadas e a maioria é formada por médias e grandes empresas, sendo 27% de grande porte, 30% de médio porte e 40% de pequeno porte. Um terço da amostra é formado por escritórios de advocacia, um terço por empresas comerciais de um *shopping center* e o outro terço restante é formado por 50% prestadoras de serviços diversos, 20% indústrias e 30% comércio.

Quanto ao ramo de atividade, 50% são empresas prestadoras de serviços, 43,3% comércio e 6,7% indústrias. O profissional responsável pelos controles gerais, recebe diversos nomes nas empresas pesquisadas como: *Controller*, Coordenador de controladoria, gerente de controladoria ou é o próprio sócio da empresa que realiza algumas atividades da área, uma vez que apenas 40% da amostra possui uma unidade de controladoria instalada. Isto está de acordo com que autores como Lunkes, Schnorrenberger e Gasparreto (2010), porque defendem que o *controller* é um profissional que exerce diferentes atividades, variando conforme a organização, inclusive sua nomenclatura. Bragg (2009, p. 13) também afirma que “o trabalho do *controller* varia drasticamente de acordo com o tamanho da empresa e com a existência de outros gerentes no lugar que lidam com as mesmas funções”. E também Fernandes e Galvão (2016) que defendem a importância da controladoria, independente da existência de um setor específico.

No perfil do *controller*, pode-se observar que a maioria dos entrevistados é do sexo feminino (66,7%), o que não era esperado, uma vez que inúmeros estudos mostram predominância masculina entre os *controllers* como os de Machado et al. (2013) e Crispin et al. (2011) e Amorim e Silva (2011).

Em termos da faixa etária, os profissionais pesquisados são jovens, 13,3% até 30 anos, 73,4% de 31 a 40 anos e 13,3% de 41 a 50 anos. Todos os pesquisados possuem formação superior, sendo 23,3% em Ciências Contábeis, 23,3% em Direito, 36,7% em Administração de Empresas e 16,7% em formações diversas. Nestes resultados talvez o ramo de atividade

das empresas pesquisadas tenha influenciado de forma mais efetiva, uma vez que um terço da amostra era formado por empresas prestadoras de serviços jurídicos. Dados semelhantes não foram identificados em outros estudos, talvez pela peculiaridade da amostra trabalhada, mas Borinelli (2006), Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) identificaram em seus estudos, forte presença de Contadores e Administradores nas funções de controladoria.

Já em termos de experiência profissional, os *controllers* pesquisados em maioria tem de 10 a 20 anos. Estes dados podem sugerir que esses profissionais tenham se dedicado à Controladoria desde o início de suas carreiras, uma vez que são jovens e a função exige conhecimentos em diversas áreas da gestão organizacional.

O terceiro segmento pesquisado está relacionado às competências dos *controllers*, buscando conhecer quais são mais utilizadas por eles, seguindo a classificação de Fleury e Fleury (2011) e Fleury (2009), que as classifica em Técnicas, Sociais e de Negócio. Foram listadas 59 competências subdivididas em 20 competências Técnicas, 21 competências Sociais e 18 de Negócio, baseadas no levantamento bibliográfico realizado.

Inicialmente serão analisadas as Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito. Vale salientar que estas foram as listadas como de maior intensidade de uso dentre todas as competências estudadas, com praticamente nenhuma delas identificada como não sendo usada. Um percentual de 10% da amostra registrou que pouco utiliza apenas quatro dentre as 21 competências listadas, o que não é significativo. Outro aspecto interessante a destacar são as que obtiveram 100% de uso em número de seis das competências listadas. Ou seja, a grande maioria das Competências Sociais foram listadas como de muito uso ou geralmente usam.

A análise das Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito:

- 100% de muito uso: interage bem com as pessoas; tem integridade e confiança; sabe trabalhar em equipe; comunica-se oralmente com clareza; escreve com clareza e objetividade; tem postura proativa e realizadora.
- Entre 60% e 90% dos respondentes afirmaram usar muito: possui liderança e sabe gerir pessoas; tem flexibilidade nas relações interpessoais; sabe formar equipes cooperativas e comprometidas, capacidade de autocrítica; controle emocional; estimula o desenvolvimento da equipe; adapta-se bem às mudanças; estimula o aprendizado da equipe; sabe ouvir os outros; é persistente e não desiste frente aos obstáculos; tem capacidade de prever problemas interpessoais; tem flexibilidade nas relações interpessoais; gerencia conflitos no ambiente de trabalho e interage bem com as pessoas.

Nascimento e Reginato (2010) destacam atributos que estão em consonância com essas constatações dos *controllers* pesquisados como liderança, ética, capacidade de comunicação, capacidade de cooperação, persuasão, ponderação e trabalho em equipe. Brewer (2008) também defende que a controladoria deve trabalhar com: liderança, gestão estratégica, alinhamento operacional, melhoria e aprendizado contínuos; e gerar valor para os acionistas.

As competências sociais que são apontadas como Pouco Usadas foram apenas quatro por 10% dos participantes: gerenciamento de conflitos no ambiente de trabalho, tem controle emocional, sabe formar equipes comprometidas e cooperativas, e tem flexibilidade nas relações interpessoais, mas novamente não significativas em termos do contexto relativo aos demais pesquisados.

Esses dados relativos às Competências Sociais são muito interessantes, pois levanta a questão da preocupação com o ambiente de trabalho e com a gestão de pessoas, que são importantes para obter resultados positivos a partir das relações pessoais, visando os melhores resultados para a empresa e para as pessoas. Podem ser vistos como reflexo da atuação gerencial dos *controllers* pesquisados, que vem crescendo com o passar do tempo, deixando

de atuar meramente no nível operacional, para galgar postos gerenciais e estratégicos, em muitas organizações, seguindo estudos como os de Schier (2010) e Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), dentre outros.

As Competências de Negócio são as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente, pontos fortes e fracos do negócio e que são orientadas para as exigências do mercado. Foram listadas 18 competências baseadas no levantamento bibliográfico realizado, para que os pesquisados marcassem a frequência de uso. Interessante salientar que nas empresas prestadoras de serviços jurídicos foram identificados os maiores índices de não ou pouco uso destas competências. Apenas em uma das competências listadas (Faz análise do risco organizacional) não foi identificada a maioria em geral usa ou usa muito, como em todas as demais.

Em relação às competências de Negócio que os *controllers* têm e Usam Muito:

- Entre 60% e 90% dos respondentes usam muito: tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade; pensa e age estrategicamente.
- Em 50% que usam muito: sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades; tem foco na qualidade em todas as decisões que toma; busca melhoria contínua nos processos que participa; tem orientação para cliente/fornecedor.

Essas competências de Negócio estão relacionadas ao apoio gerencial e estratégico dos *controllers* à organização e autores como Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), Mosimann & Fisch (2009), dentre outros, destacam a importância dessas competências na atuação profissional dos *controllers* em seus estudos. Padoveze e Benedicto (2010) também destacam o exercício da função gerencial, apoio estratégico e o controle de informações.

Quando analisadas as opções Geralmente Usa em conjunto com Usa Muito dentre as Competências de Negócio, a maioria delas está listada desta forma, à exceção apenas da competência Faz análise de Risco Organizacional. Isto de certo modo surpreendeu, pois diversos autores defendem que os *controllers* atual na gestão de risco, como Borinelli (2006) e Padoveze e Benedicto (2010).

A análise dos resultados quanto às Competências Técnicas dos *controllers* investigados mostrou novamente que dentre as empresas pesquisadas, as prestadoras de serviços jurídicos foram as que registraram maiores índices de Não ou Pouco Uso do maior número de competências da amostra trabalhada. Foram listadas nestas categorias as competências técnicas de: fornece dados contábeis oportunos e precisos; supervisiona o funcionamento de toda a empresa; supervisiona a contabilidade.

Em relação às competências Técnicas que os *controllers* têm e Usam Muito, entre 50% e 80% dos respondentes usam muito: gerencia indicadores de desempenho, assessora a cúpula administrativa, fornece suporte informacional à gestão organizacional.

Quando analisadas as demais Competências Técnicas nas opções Geralmente Usa e Muito Usa, dez delas foram identificadas pela maioria, que são: conhecimentos da área financeira; conhecimentos na área de TI - Tecnologia da Informação; conhecimentos na área de Recursos Humanos; conhecimentos na área comercial/produção; elabora diretrizes de controles internos; elabora o orçamento anual; gerencia indicadores de desempenho; supervisiona o funcionamento de todos os setores da empresa; elabora relatórios gerenciais; elabora o planejamento financeiro organizacional.

Esses dados mostram que os *controllers* que participaram desta pesquisa estão mais ligados à gestão organizacional, tendo deixado de ser apenas trabalhadores operacionais para serem gerenciais e de apoio estratégico às organizações, o que segue a tendência da área de controladoria de ser mais efetiva no assessoramento à gestão organizacional, confirmando estudos como os de Koliver (2005), Zoni & Kenneth (2007), Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) e Vargas & Beuren (2012).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa que subsidiou este artigo buscou responder à seguinte questão: qual é o perfil e quais as competências que o *controller* deve possuir? O objetivo geral da pesquisa foi, então, levantar as competências mais utilizadas pelos *Controllers* no exercício de suas atividades em empresas de Recife, em Pernambuco.

Como a Controladoria é uma área do conhecimento relativamente nova e que abrange além dos preceitos básicos da contabilidade, preceitos administrativos, gerenciais e informacionais, ainda há bastante espaço para estudar a sua práxis em organizações e realidades diversas, uma vez que grande parte do que se desenvolve na controladoria depende do contexto em que ela está inserida, incluindo os recursos disponíveis que vão desde os recursos materiais e tecnológicos aos recursos humanos, com suas formações, experiências e nível de envolvimento.

Associada a essa realidade está a atuação do profissional que atua na Controladoria e que nem mesmo uma nomenclatura uniforme foi ainda estabelecida. Neste trabalho optou-se por utilizar o termo *controller*, para o profissional que atua na controladoria ou desenvolve suas atividades e funções.

Este artigo é parte de um estudo mais amplo que vem buscando conhecer as peculiaridades das competências desse profissional, em empresas de porte e segmentos diversos, com objetivo de auxiliar na construção do seu perfil profissional e exigências das empresas em termos de competências, para o bom desempenho da função.

Foi identificado o perfil das empresas pesquisadas, como maioria de grande e médio porte, com metade da amostra formada por empresas prestadoras de serviços. Interessante salientar que mesmo dentre as empresas de pequeno porte, em que não há um setor de controladoria estabelecido e muitas médias também, foi claramente identificado que as atividades de controladoria são realizadas.

Em termos do perfil dos *controllers* ou profissionais que desempenham as atividades de controladoria nas empresas participantes, são profissionais em maioria mulheres, jovens, graduadas em Administração, Ciências Contábeis e Direito, com experiência na área entre 10 e 20 anos.

Quanto às competências analisadas segundo a classificação de Fleury e Fleury (2011), inicialmente foram analisadas as Competências Sociais que os *controllers* têm e Usam Muito, salientando que foram as listadas como de maior intensidade de uso dentre todas as competências estudadas, com praticamente nenhuma delas identificada como não sendo usada. Foram as competências em que se identificou 100% de muito uso: interage bem com as pessoas; tem integridade e confiança; sabe trabalhar em equipe; comunica-se oralmente com clareza; escreve com clareza e objetividade; tem postura proativa e realizadora.

Na análise das Competências de Negócio as que estão relacionadas à interação da empresa com o ambiente e orientadas para as exigências do mercado, foram listadas 18 competências baseadas no levantamento bibliográfico realizado e é interessante salientar que nas empresas prestadoras de serviços jurídicos foram identificados os maiores índices de não ou pouco uso destas competências. A maioria dos participantes afirmou que usa muito as competências: tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade e pensa e age estrategicamente. Isto vem confirmar a ampliação da atuação do profissional da controladoria para o nível gerencial e/ou estratégico, conforme levantamento bibliográfico realizado.

Quanto à análise das Competências Técnicas dos *controllers* pesquisados, a maioria usa muito as competências: gerencia indicadores de desempenho, assessora a cúpula administrativa e fornece suporte informacional à gestão organizacional, mais uma vez demonstrando que estes profissionais estão desenvolvendo atividades gerenciais e de apoio à

alta administração, deixando de serem meros trabalhadores operacionais, confirmando, mais uma vez, a tendência de ampliação das atividades desenvolvidas pelos *controllers*.

Apesar das limitações do estudo, interessantes constatações foram identificadas que podem ser subsídios para novos estudos em outras realidades e organizações para ampliar o entendimento das funções e competências dos *controllers* no Brasil.

REFERENCIAS

- AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, L. B. Gestão por competências: nuances e peculiaridades. *Reuna*, Belo Horizonte, v. 16, n. 1, p. 103-119, jan./abr. 2011.
- _____. *Gestão de pessoas no agronegócio*. In: Callado, Antônio André Cunha (Org.). *Agronegócio*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BEUREN, I. M. *O papel da controladoria no processo de gestão*. In: SCHMIDT, P. (Org.). *Controladoria agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookmann, 2002. cap. 1, p. 15-38.
- _____.; MILLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 9, n. 2, art. 68, p. 43-63, 2010.
- _____.; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.
- BORINELLI, M. L. Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRAGG, S. M. *Controllership: the work of the managerial accountant*. 8 th ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009.
- BREWER, Peter C. Redefining management accounting. *Strategic Finance*, Montvale, v. 89, n. 9, p. 35-43, 2008.
- BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Organizational and accounting change: Theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 1, n.1, p. 7- 25, 2005.
- CAVALCANTE, D. S, LUCA, M. M. M. de, PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & F Bovespa. *Revista Universo Contábil*, v. 3, n. 8, p. 113-134, 2012.
- CRISPIM, G., CABRAL, L. M. M. do A. C.; LIBONATI, J. J. Aspectos comportamentais: A controladoria como fator de influência no comportamento humano. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 4, n.3, p. 379-405, 2011.
- DALMACIO, F. Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao controller: um estudo no contexto brasileiro. In: *Anais...* Congresso Internacional de Custos. 2007.
- DUTRA, J. S. *Gestão por competências: um modelo avançado para o gerenciamento de pessoas*. São Paulo: Gente, 2004.
- DUTRA, J. S.; FISCHER, A. L.; RUA, R. DE L.; NAKATA, L. E. *Absorção do Conceito de Competência em Gestão de Pessoas* In: DUTRA, J. S.; FLEURY, M. T. L.; RUAS, R. (Orgs.). *Competências: conceitos, métodos e experiências*. São Paulo: Atlas, 2008.
- EMSLEY, D. Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 2, p. 157-177, 2005.
- FERNANDES, A. A; GALVÃO, P. R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas. *Revista de tecnologia aplicada*, v.5, n.1, Jan-Abr 2016, p.3-16.

- FERNANDES, B.; COMINI, G. Limitações na estruturação de modelos de gestão por competências: uma análise de organizações líderes em diversos setores. In: XXXII Encontro Anual da ANPAD. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- FERNANDES, B.H.; FLEURY, M.T. Modelos de gestão por competência: evolução e teste de um sistema. **Revista Análise**. Porto Alegre, v. 18, n. 2, p. 103-122, 2007.
- FIGUEIREDO, S. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano 24, n. 93, p. 1-22, maio/jun. 1995.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FLESCH, V. Controladoria como suporte de gestão das indústrias moveleiras na Região Oeste de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 9, n. 27, p. 79-92, 2010.
- FLEURY, A. C. C.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências*. São Paulo: Atlas, 2000.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. 3. ed., 6ª reimpressão, São Paulo: Atlas, 2011.
- FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. Construindo o conceito de competência. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 5, n. especial, 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552001000500010>. Acesso em: 05 jul. 2015.
- _____. Organizational culture and the renewal of competences. *BAR. Brazilian Administration Review*, v. 6, n. 1, p. 1–14, 2009. http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-76922009000100002&lng=en&nrm=iso&tlng=en. .
- _____. Construindo o conceito de competência. *Revista de administração contemporânea*, v. 5, n. SPE, p. 183-196, 2001.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo:Atlas, 2008.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. *Gestão de pessoas: enfoque nos papéis profissionais*. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. Ed. São Paulo: Atlas 1999.
- GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A.C.; WEFFORT, E.F.J. A importância da Controladoria na gestão de risco de empresas não-financeiras: um estudo na percepção de gestores de risco e controllers. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009.
- HAMDAN, A. M. M. The impact of company size, debt contracts, and type of sector on the level of accounting conservatism: an empirical study from Bahrain. *International Journal of Business and Management*, v. 6, n. 7, p. 134-146, 2011.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. *Contabilidade gerencial*. 12.ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- KOLIVER, O. *A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.
- KÜPPER, Peter. *Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 4. Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- LAMBERT, C.; SPONEM, S. Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, v. 21, n. 3, p. 565-589, 2012.
- LOURENSI, A.; BEUREN, I. . Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

- LUNKES, R. J; SCHNORREBERGER. D. *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*, São Paulo: Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J; SCHNORREBERGER. D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 10, art. 6, p. 106-126, 2010.
- _____; _____; ROSA, F.S. da. Funções da Controladoria: uma análise no cenário Brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 15, n. 47, p. 283-289, 2013.
- MACHADO, A. O., LUNKES, R. J., PETRI, S. M.; ROSA, F. S. Competências do Controller: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Pensar Contábil*, v.12, n.47, p. 26-34, 2013.
- MARTINS, P.L.; BARBOSA, F.F.; MESQUITA, F.F.de; SILVA, P.D.; LUCINDO, Y. S. os A Importância da Controladoria na Avaliação de Desempenho, X SEGeT, 2012.
- MEDEIROS, I. B.de O. Gestão por competências: uma abordagem estratégica adaptada à pequena empresa, *Revista de Administração e Inovação*, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 49-66, 2007.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório*, São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JR., J.H.; e SILVA, C.A.S. *Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução*. 8ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ORSI, A.; BOSE, M. Gestao por competências: modelos e abrangência. *Revista de Psicologia*, UFC, 2003.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. *REAd.*, v. 11, n. 2, mar./abr., 2005.
- RAHMAN, Sheehan; AHMED, Jashim Uddin. An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. *Indus Journal of Management & Social Science (IJMSS)*, v. 6, n. 1, p. 18-30, 2012.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, v. 3, p. 76-97, 2003.
- RUAS, R.; GHEDINE, T.; DUTRA, J.; BECKER, G.; DIAS, G. O Conceito de Competência de A à Z – análise e revisão nas principais publicações nacionais entre 2000 e 2004. In: *Anais... XXIX Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Brasília: ANPAD, 2005.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. A Controladoria e a análise discriminante do consumidor do e-commerce. *Revista Internacional de Economia y Gestion de las Organizaciones*, v. 3, p. 1-15, 2014.
- SOUSA, K. A.; BASSOLLI, R. *Contabilidade gerencial um instrumento de apoio a gestão para a tomada de decisão*. 2013. Disponível em: <http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2013/12/13/outros/555a4ca9721653f157cd87c71daed621.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2015.
- TAKATORI, R. S. Gestão estratégica: a necessidade de rever o modelo de controladoria para atender as novas necessidades dos agentes de mercados *stakeholders*. In: *Anais... Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2004.
- VARGAS, J. A.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 5, n.3, p. 405-426, 2012.
- ZANDONADE, V.; BIANCO, M. DE F. O trabalho abstrato e a noção de competências: discutindo essa inter-relação no contexto do trabalho industrial. *Revista O&S*, v.21, n.70, p. 443-466, 2014.
- ZONI, L.; KENNETH, M. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 3, n.1, p. 29-43, 2007.