

O perfil do controller ou contador gerencial na tomada de decisão: Um estudo no setor hoteleiro de Florianópolis

Claudio Luiz de Freitas (UFSC) - clfreitas.sp@gmail.com

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - lunkes@cse.ufsc.br

Resumo:

Nos últimos anos surgiram vários trabalhos explorando o papel do contador gerencial ou controller nas organizações, principalmente em temas relacionados às atividades e sua participação no processo de tomada de decisão. Estes estudos identificaram as atividades, fatores organizacionais e pessoais relacionados ao grau de envolvimento na tomada de decisão. Neste sentido, o objetivo da presente pesquisa é identificar os aspectos organizacionais e comportamentais que interferem no envolvimento do controller ou contador gerencial na tomada de decisões. O delineamento metodológico adotado para desenvolver a pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (survey) e amostragem por acessibilidade. Os resultados da pesquisa apontam que o controller tem um baixo envolvimento na tomada de decisão, se analisada sobre a ótica dos fatores organizacionais. No que se refere aos fatores comportamentais os resultados indicaram que o pensamento estratégico, habilidade com informática, capacidade de lidar com mudanças e de trabalhar em equipe, são habilidades importantes para o envolvimento do controller na tomada de decisão, assim como indicaram que a auto disciplina, senso crítico e abertura para novas experiências são características marcantes e que devem estar presentes; e por fim apontaram que estar atento aos impactos dos números nas suas decisões, no contexto organizacional e/ou econômico-financeiro, é aspecto de destaque em seu perfil comportamental.

Palavras-chave: Tomada de decisão. Controller. Contador Gerencial. Setor hoteleiro.

Área temática: Controladoria

O perfil do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão: Um estudo no setor hoteleiro de Florianópolis

Resumo

Nos últimos anos surgiram vários trabalhos explorando o papel do contador gerencial ou *controller* nas organizações, principalmente em temas relacionados às atividades e sua participação no processo de tomada de decisão. Estes estudos identificaram as atividades, fatores organizacionais e pessoais relacionados ao grau de envolvimento na tomada de decisão. Neste sentido, o objetivo da presente pesquisa é identificar os aspectos organizacionais e comportamentais que interferem no envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisões. O delineamento metodológico adotado para desenvolver a pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade. Os resultados da pesquisa apontam que o *controller* tem um baixo envolvimento na tomada de decisão, se analisada sobre a ótica dos fatores organizacionais. No que se refere aos fatores comportamentais os resultados indicaram que o pensamento estratégico, habilidade com informática, capacidade de lidar com mudanças e de trabalhar em equipe, são habilidades importantes para o envolvimento do *controller* na tomada de decisão, assim como indicaram que a auto disciplina, senso crítico e abertura para novas experiências são características marcantes e que devem estar presentes; e por fim apontaram que estar atento aos impactos dos números nas suas decisões, no contexto organizacional e/ou econômico-financeiro, é aspecto de destaque em seu perfil comportamental.

Palavra-chave: Tomada de decisão. *Controller*. Contador gerencial. Hotelaria.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

Nas últimas décadas a contabilidade gerencial tem experimentado importantes mudanças. Com a inclusão de novos tópicos de investigação, revistas exclusivas em contabilidade gerencial, e principalmente estudos com perspectivas multidisciplinares (HESFORD, LEE, STEDE e YOUNG, 2007). Isto também é evidenciado na controladoria, que conforme Siegel e Kulesza (1996), tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxiliem e facilitem a tomada de decisão das demais áreas.

A participação do *controller* ou contador gerencial no processo de tomada de decisão é fundamental para assegurar a utilização adequada da informação e as ações que irão permitir que os resultados desejados sejam alcançados. Ao analisar os fatores que influenciam a participação do *controller* ou contador gerencial na gestão das empresas é relevante para que se possa definir o seu papel, otimizando suas atividades e melhorando seu desempenho.

Assim, analisar a influência do *controller* ou contador gerencial implica também no exame das competências não técnicas do profissional, avaliando suas características comportamentais e seu envolvimento no processo decisório. O papel do contador gerencial ou *controller* como agente de apoio ao processo de tomada de decisão é amplamente difundido na literatura internacional sobre o tema, entre as obras pode-se destacar a de Mann (1973), Bramseman (1980), Welge (1988), Mosimann e Fisch (1999), Atkinson et al. (2000) e Garrison e Noreen (2001), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Reichmann (2001), Anthony e Govindarajan (2001), Hahn (2001), Peleias (2002), Weber (2004), Küpper (2005) e Horváth

(2006), Schmidt e Santos (2006), Nascimento e Reginato (2007), Lunkes e Schnorrenberger (2009), entre outras.

Analisar os fatores que influenciam a participação do contador gerencial ou *controller* na gestão das organizações é relevante para que se possa definir o seu papel. Alguns estudos foram realizados visando definir a participação do contador gerencial ou *controller* no processo decisório. Um dos primeiros trabalhos sobre o tema foi desenvolvido por Sathe em 1978, denominado “conceito de papéis”, onde se diferencia o papel exigido e o papel efetivado. Não só as exigências dos papéis, mas também a real efetivação do papel depende de variáveis de contexto, relacionados a estrutura organizacional, práticas de avaliação, seleção, programas de treinamento, entre outros aspectos. Na continuação de seu estudo empírico, Sathe (1982) centrou sua pesquisa na participação do contador gerencial ou *controller* divisional e/ou central nas decisões. Partindo de um modelo da relação e de uma sistemática de hipóteses, ele chegou a relações tendenciais na participação do contador gerencial ou *controller* divisional e/ou central nas decisões, separando-as em características ambientais, gerenciais e de negócio.

Um comparativo, específico com contadores gerenciais ou *controllers* em hotelaria, foi realizado por Burguess (1996), levantando o perfil e as responsabilidades em hotéis do Reino Unido, Hong Kong e Estados Unidos. As pesquisas mais recentes como a de Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Bots (2008) identificaram características que influenciam na participação do contador gerencial ou *controller* na gestão das empresas. A pesquisa realizada por Rouwelaar e Bots (2008) na Holanda, aponta que essas características podem ser classificadas em organizacionais e pessoais.

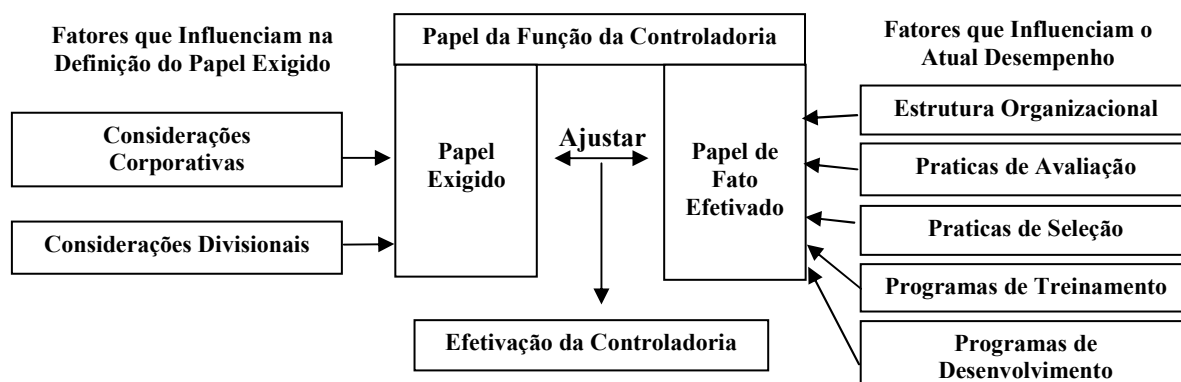
Visando entender melhor o porque dos diferentes papéis do contador gerencial ou *controller* é importante explorar trabalhos sobre o tema, entre elas destaque para as pesquisas realizadas por Jablonski et al. (1993), Kaplan (1995), Cooper (1996), Lyne e Friedman (1996) Friedman e Lyne (1997), Siegel e Sorensen (1999), Siegel (2000), Williams (2000), Colton (2001), Strikwirda (2002), Siegel et al. (2003), Yazdifar e Tsamenyi (2005), Vaivio e Kokko (2006), Järvenpää (2007), Loomis (1999), Indjejikian e Matejka (2006), entre outros.

Neste sentido, tomando-se por base as pesquisas de Burguess (1996), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Schaepkens (2008) e Rouwelaar e Bots (2008), este estudo pretende analisar as competências comportamentais do *controller* ou contador gerencial, que implicam em maior ou menor envolvimento na tomada de decisões. Surge então a problemática deste estudo, que se resume na seguinte interrogação: quais são os fatores e características que interferem no envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão das empresas hoteleiras de Florianópolis?

Portanto, o objetivo do presente trabalho é identificar aspectos organizacionais e comportamentais que interferem no envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisões em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis. Para que se possa atingir tal objetivo, entende-se que é necessário investigar (i) como essas características interferem no envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisão; e (ii) quais as relações entre essas características e como elas determinam o grau maior ou menor de envolvimento do *controller* na gestão e tomada de decisão.

2 Participação do Controller ou Contador Gerencial na Tomada de Decisão

Na primeira publicação de Sathe em 1978 é desenvolvido um tipo de “conceito de papéis”, onde se diferencia o papel exigido (“*required role*”) e o papel efetivado (“*role actually performed*”). Em tal publicação são analisadas não só as exigências dos papéis, mas também a real efetivação do papel dependendo de variáveis de contexto, conforme figura 1. O ajuste entre ambos os lados do papel é responsável pela efetivação da função de controladoria.



Fonte: Sathe (1978).

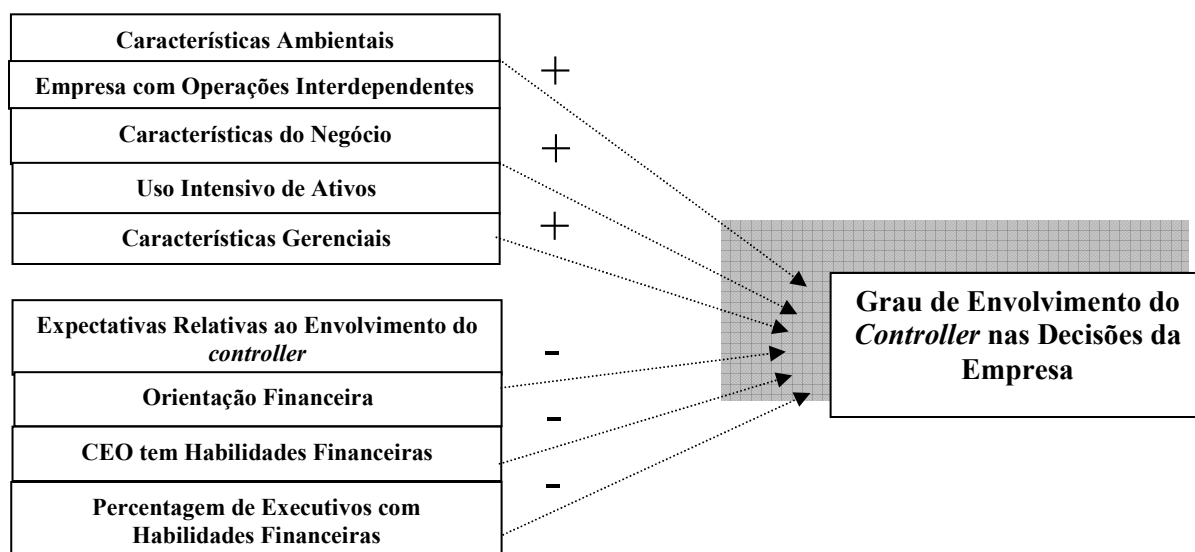
Figura 1 Fatores que influenciam as funções da controladoria

Na continuação de seu estudo empírico, Sathe (1982) se ocupou com o tema da participação do *controller* divisional e/ou central nas decisões. Partindo de um modelo da relação e de uma sistemática de hipóteses, ele chegou a relações tendenciais na participação do *controller* divisional e/ou central nas decisões, conforme figura 2.

Dos diferentes estudos, extraem-se comportamentos e linhas de desenvolvimento que se julga importantes:

- As funções do *controller* demonstram uma grande variedade, algumas funções, todavia, são atribuídas a ele na maior parte dos casos (por exemplo, contabilidade interna, orçamento e elaboração de relatórios).
- Como a denominação das atividades variam muito na prática, parece ser vantajoso se atentar não à pessoa do *controller*, mas às funções da controladoria.
- A formalização das funções da controladoria parece ser dependente de determinados fatores como, por exemplo, o tamanho da empresa.
- As funções da controladoria aumentam do ponto de vista quantitativo e qualitativo.

No estudo “clássico” de Sathe *et al.* (1954), o *controller* ainda era um homem da contabilidade, que transformava seus números em um instrumento de informação. Já em Hennig e Moseley (1970), ele participa em um grande número de atividades heterogêneas e de resultado. Skousen e Zimmer (1970) apontam para a crescente significação do planejamento e do processamento da informação. Assim, os estudos de Sathe (1978 e 1982) demonstram que a expansão das tarefas traz consigo problemas de participação nas decisões.



Fonte: Sathe (1982)

Figura 2 Fatores contextuais na participação do *controller* principal nas decisões

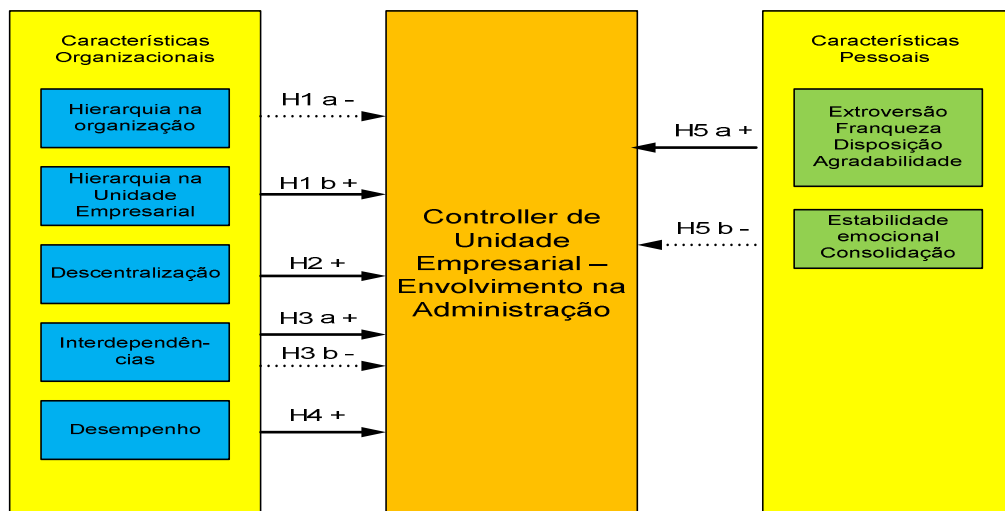
Analisar os fatores que influenciam a participação do *controller* na gestão das empresas é relevante para que se possa definir o seu papel nas organizações. Alguns estudos já foram realizados para que se pudesse definir a participação do *controller* no processo decisório. Um comparativo, específico com *controllers* de hotéis, foi realizado por Burgess (1996), levantando o perfil e as responsabilidades do *controller* em hotéis do Reino Unido, Hong Kong e Estados Unidos.

Os estudos mostram que a participação do *controller* na gestão das organizações possui variados aspectos. Em estudo comparativo entre Reino Unido, Estados Unidos e Hong Kong, Burgess (1996) pesquisou as características pessoais e responsabilidades do *controller* de hotéis. Com isso a autora tentou analisar se num cenário globalizado e competitivo, o perfil dos *controllers* era distinto nos diferentes países pesquisados.

As pesquisas mais recentes como a de Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Bots (2008) levantam características que influenciam na participação do *controller* na gestão. Rouwelaar e Schaepkens (2008) utilizaram da mesma abordagem que os dois últimos estudos, porém focando sua pesquisa em *controllers* de organizações de saúde. Zoni e Merchant (2007), por exemplo, para a condução de suas pesquisas, identificaram as seguintes proposições:

- Os *controllers* de grandes organizações estão altamente envolvidos nos processos de tomada de decisão;
- O envolvimento do *controller* na gestão está positivamente relacionado com: a medida em que possui habilidade financeira, a ausência de gestores com conhecimentos financeiros, estabilidade (alterações mínimas) no ambiente operacional, formalização de processos de planejamento estratégico e orçamento e, utilização de cargos de *controller* para as unidades descentralizadas e;
- O envolvimento do *controller* na gestão de tomadas de decisão está positivamente relacionado com o desempenho organizacional.

Já a pesquisa realizada por Rouwelaar e Bots (2008) na Holanda, aponta que essas características podem ser classificadas em organizacionais e pessoais e apresentam 8 hipóteses que influenciam a participação do *controller* na gestão da organização, sendo estas com influência positiva ou negativamente, conforme figura 3.



Fonte: Rouwelaar e Bots (2008).

Figura 3 Características organizacionais e pessoais que influenciam na tomada de decisão

Cumprir destacar, que conforme evidenciado na Figura 3, a característica organizacional denominada “interdependências” apresenta-se tanto como uma hipótese que influencia positivamente, quanto uma hipótese que influencia negativamente o envolvimento do *controller* na tomada de decisão. Embora influenciem positiva e negativamente, as hipóteses não se anulam.

As características pessoais apresentadas fazem parte do que é chamado de “*big-five*”, que são cinco grupos de características pessoais, usadas no estudo de Rouwelaar e Bots (2008). Esta pesquisa ainda apresenta as relações chamadas de linha sólida e linha pontilhada, que evidência as formas de participação do *controller* na gestão, e que podem justificar o seu maior ou menor envolvimento na tomada de decisão.

A relação de linha pontilhada representa a atuação em staff e a relação de linha sólida representa a atuação em linha, ou seja, a atuação com menor envolvimento (staff) na tomada de decisão é a relação de linha pontilhada e a relação de linha sólida é a atuação de maior envolvimento (linha).

Já Zoni e Merchant (2007) pesquisaram em empresas na Itália como é o envolvimento do *controller* no processo decisório e, quais os fatores que levam a esse envolvimento. Tanto os estudos de Zoni e Merchant (2007), quanto os de Rouwelaar e Schaepkens (2008) e Rouwelaar e Bots (2008), enfatizam questões trabalhadas por Sathe (1982), no sentido de investigar características pessoais que interferem na participação do *controller* no processo de tomada de decisão.

Rouwelaar e Bots (2008), conforme já mencionado na Figura 3, apontam que os fatores que determinam o envolvimento do *controller* podem ser classificados em organizacionais e pessoais e apresentam 8 hipóteses que influenciam a participação do *controller* na gestão da organização, e apresentam se influencia positiva ou negativamente. Este estudo explica as características comportamentais e como elas podem determinar a atuação do *controller*, conforme apresenta o Quadro 1.

Originalidade	Grau de abertura a novas experiências ou formas de fazer algo. As pessoas que possuem elevada pontuação nessa dimensão são chamados de “exploradores”, pois possuem amplo interesse e são fascinadas por inovação. São criativos e possuem aversão repetitividade e tarefas simples (Tett e Burnett, 2003). As pessoas com pontuação oposta são conservadores, com interesses mais restritos e não necessariamente são autoritários.
Consolidação	Grau de “empenho” que uma pessoa possui para atingir os objetivos no trabalho. As pessoas com maior consolidação são disciplinadas e focadas. Diferentes aspectos compõem a definição de consciência: ordem, autodisciplina, deliberação, obediência, luta pela realização e competência. Outro aspecto da consciência reflete-se no rigor no estilo das tomadas de decisões. As pessoas com menos consolidação tendem a aproximar-se dos objetivos de modo indeterminado e espontâneo, são flexíveis, podem facilmente adaptar-se as mudanças de circunstâncias.
Extroversão	Grau de tolerância de uma pessoa, a estimulação sensorial de outras pessoas. Pessoas com alta pontuação preferem estar próximos de outras pessoas e participam de diversas atividades. Possuem maior dimensão social. As pessoas com menor pontuação preferem trabalhar sozinhas, são calmas, sérias e reservadas. A dimensão de relações sociais é menor (Mahony e Stasson, 2005).
Adaptação/acomodação/agradabilidade	Componentes de habilidades sociais e grau de submissão aos outros. As pessoas com pontuação mais elevada gostam de cooperar, são tolerantes, agradáveis e receptivas. As pessoas com menor pontuação são desconfiadas, hostis, rudes, egocêntricas e não trabalham em equipe.
Neuroticismo (estabilidade emocional)	Grau de resposta a situações estressantes. As pessoas com menor pontuação reagem mais calma, estável e segura. São mais racionais e geralmente agem em fatos e não em sentimentos e emoções. As pessoas com maior pontuação são mais reativas. São inseguras, preocupadas, atentas, emotivas e reagem em alerta. Sentem mais o estresse.

Fonte: Rouwelaar e Bots (2008)

Quadro 1 Características comportamentais

Em outro estudo, Rouwelaar e Schaepkens (2008) analisaram as características pessoais e competências dos *controllers* da área da saúde, na Holanda. Os autores apontam que *controllers* mais envolvidos nas tomadas de decisão são mais eficazes e que há necessidade de características pessoais para que essa eficácia seja efetivamente concretizada nas ações do *controller*.

3 Metodologia da pesquisa

A metodologia será apresentada em quatro abordagens: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para levantamento do referencial teórico; (iii) procedimentos para levantamento e análise dos dados e; (iv) população e amostra.

a) Enquadramento Metodológico

Este estudo quanto ao objetivo enquadra-se em pesquisa descritiva. Para Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Para esta pesquisa optou-se pelo levantamento ou *survey*, pois Gil (2002, p. 50) argumenta que as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer [...] basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas a cerca do problema [...] em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para a realização da pesquisa de levantamento ou *survey*, utiliza-se como instrumento o questionário que, para Marconi e Lakatos (2007) é uma técnica de observação direta extensiva que é constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador.

Complementando a classificação, busca-se identificar qual a sua característica quanto à abordagem do problema. Como isto, busca-se identificar o estado da arte do tema através de informações qualitativas e utilizar métodos estatísticos na compilação do questionário. Esta pesquisa tem característica quali-quantitativa, unificando o método qualitativo e quantitativo.

A pesquisa quantitativa pode ser entendida como aquela que utiliza a quantificação na coleta de informações e no tratamento dos dados, com o objetivo de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções. É um tipo de pesquisa aplicada em estudos descritivos, principalmente quando procuram fazer a relação entre variáveis. Já a pesquisa qualitativa é usada para entender a natureza de um fenômeno social, a complexidade de determinado problema, analisar a interação de algumas variáveis e possibilitar maior nível de entendimento dos comportamentos dos indivíduos (RICHARDSON, 2007).

b) Procedimentos para Levantamento do Referencial Teórico

Com a finalidade de atender o objetivo da pesquisa de identificar o perfil do contador gerencial ou *controller* em empresas hoteleiras, utilizara-se as definições de estudos clássicos de Sathe (1978 e 1982), Hennig e Moseley (1970), Skousen e Zimmer (1970); além dos trabalhos realizados por Sapena, Martin e Ripoll (2005), Maas (2006), Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Schaepkens (2008), entre outros.

Este processo estruturado para seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: seleção das bases de dados; seleção de artigos; e análise dos artigos selecionados.

A primeira fase visa proporcionar a escolha de base de dados que contemplam o perfil da pesquisa; a partir das bases de dados selecionados é construída a segunda fase que tem

como objetivo proporcionar obter um processo estruturado e fundamentado para escolha de um portfólio de documentos que darão suporte a pesquisa, e por fim, tem-se a terceira fase para proporcionar a análise do portfólio de artigos.

Assim, para realização deste estudo, tomou-se por base as pesquisas de Burgess (1996) que pesquisou sobre a atuação do *controller* no setor hoteleiro; e Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Bots (2008) que trabalham a questão do *controller* na tomada de decisão, em outros segmentos empresariais.

c) Procedimentos para Levantamento e Análise dos Dados

Para verificar o papel e, principalmente identificar as características organizacionais e pessoais do contador gerencial ou *controller* nas empresas hoteleiras, foi aplicado um questionário estruturado.

Os critérios serão identificados a partir da análise do referencial teórico, conforme apresentado anteriormente. Sendo que as pesquisas sobre *controller* já desenvolvidas, apontam para alguns fatores que podem ser questionados, são eles: (1) a estrutura organizacional (relações hierárquicas entre o contador gerencial ou *controller* e o executivo principal da empresa), (2) descentralização, (3) as interdependências entre as unidades empresariais e, (4) o desempenho da unidade empresarial. Do ponto de vista psicológico, as características pessoais ou preferências pessoais do contador gerencial ou *controller* que afetam o seu grau de envolvimento na tomada de decisão.

Vale ressaltar novamente que a amostra deste estudo foi selecionada de maneira intencional, ou seja, não probabilística. Neste sentido, caso as diferenças identificadas no teste de hipótese sejam significativas, estas não poderão ser generalizadas para o restante da população.

O formulário utilizado na entrevista é composto por trinta e cinco questionamentos, divididos em três partes, a saber: (i) perfil da organização; (ii) perfil do entrevistado; e (iii) envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisões.

Os questionamentos foram elaborados na forma de perguntas abertas e perguntas de múltipla escolha. Estas últimas foram elaboradas na forma de perguntas com mostruário, na qual o entrevistado poderia assinalar apenas uma das opções; e perguntas de estimativa, onde o entrevistado deveria indicar em uma escala a opção que melhor indicasse a sua percepção sobre a indagação realizada pelo pesquisador.

d) População e amostra

Para a realização desta pesquisa, delimitou-se a população quanto ao setor de atuação e localização geográfica. Quanto à primeira delimitação, utilizaram-se as empresas do setor hoteleiro; e quanto à localização geográfica, as estabelecidas em Florianópolis.

Para a seleção da amostra, utilizaram-se as informações disponíveis na página eletrônica da Associação Brasileira da Indústria Hoteleira de Santa Catarina (ABIH-SC). Das empresas listadas, num total de 84 hotéis e pousadas, enviou-se e-mail e posteriormente contato telefônico para verificar aquelas que apresentavam em seu quadro a função de *controllers* ou contador gerencial. Isto resultou em uma amostra de oito empresas, que foram contatadas e, posteriormente agendado uma entrevista com o *controller* ou contador gerencial.

4 Apresentação e discussão dos resultados

Nesta seção apresentam-se os resultados obtidos na presente pesquisa. Para tanto, aborda-se a análise dos dados na sequência dos questionamentos realizados na entrevista, a saber: (i) perfil do respondente; (ii) perfil da organização; (iii) participação e influencia do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão.

4.1 Perfil do respondente

Os respondentes possuem em média, aproximadamente 32 anos, variando a faixa etária de 24 a 37 anos; sendo 62,5% dos entrevistados, do sexo masculino. Dos oito respondentes, cinco apontaram que estão subordinados a gerencia geral; dois disseram estar subordinados a diretoria; e um informou estar subordinado aos acionistas, evidenciando, neste caso que possui participação maior na tomada de decisão.

Apenas uma das respondentes disse ocupar posição de staff; e um apontou ocupar posição de linha e staff. O restante dos respondentes informou ocupar posição de linha. Ainda assim, 50% dos respondentes indicaram que sua função está em nível de supervisão; 37,5% em nível de gerencia e 12,5% em nível de direção.

A média de experiência profissional é de, aproximadamente 9,5 anos, variando de 4 a 16 anos. Os *controllers* ou contadores gerenciais estão na empresa atual, em média, há 5 anos, variando o tempo de 1 a 12 anos de empresa. O tempo médio de experiência na função atual (*controller* ou contador gerencial) é de aproximadamente 5 anos, variando de 1 a 9 anos.

Destaca-se, novamente que, no grupo entrevistado, as mulheres apresentam quase sempre, maior tempo de experiência profissional, na função atual e na empresa. Outro fator relevante é que apenas uma apontou já ter atuado anteriormente como *controller*, sendo a única respondente a evidenciar experiência anterior na mesma função.

Assim, dando seqüência a análise dos resultados, apresenta-se na próxima seção o perfil das organizações pesquisadas.

4.2 Perfil da organização

No que se refere ao perfil das empresas hoteleiras pesquisadas todas apontaram ter até 200 unidades habitacionais e maioria comporta de 101 a 400 hóspedes, diariamente. A maioria dos hotéis (5) são classificados como 4 estrelas, um é classificado como 3 estrelas e dois apontaram ser classificado em outra categoria: hotel de praia e hotel super luxo.

A maior parcela dos respondentes informou que possui até 100 colaboradores efetivos e até 50 terceirizados. A taxa média anual de ocupação varia de 34% a 70% e, metade dos deles identificaram que pertencem a alguma rede de hotéis.

Quanto ao tipo de acomodação, os hotéis possuem em média 23 acomodações simples; 30 duplas; e 47 triplas. Sendo que, em média, 40 são *standarts*; 34 superior; e 17 luxo. Um hotel não indicou a quantidade de acomodações por tipo, e dois informaram que possuem acomodações do tipo suíte.

A maioria dos respondentes apontou que se utilizam de consultorias, principalmente nas áreas de contabilidade, tributária e fiscal, jurídica, administrativa e operacional. Todos informaram que o hotel possui planejamento estratégico, mas apenas 6 apontaram que o hotel possui um conjunto de crenças (missão, visão, valores). Os *controllers* informaram ainda que, na maioria dos casos, a avaliação de desempenho é realizada pelos departamentos, sem envolvimento da controladoria.

Por fim, os *controllers* apontaram que as principais ferramentas gerenciais utilizadas para apoio a tomada de decisões são: orçamento, planejamento estratégico, pesquisa com clientes e missão/visão.

4.3 Participação do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão

Sobre a participação do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisões, foram realizadas oito perguntas, visando observar as questões já propostas por Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008) e Rouwelaar e Schaenpkens (2008).

Assim, inicialmente buscou-se verificar a questão das interdependências na participação do *controller* no processo decisório. Nesse sentido, questionou-se o quanto o

trabalho das outras unidades impactam o trabalho da unidade específica de atuação do *controller*.

Observou-se que em uma escala pontuada de 1 a 5, onde 1 significava que não causava impacto algum e 5 que causava grandes impactos, os pesquisados foram unânimes em apontar que os impactos são consideráveis, apontando as escalas 4 e 5, esta última pela maioria (75%). Quando a questão foi se as decisões tomadas por outras unidades causavam impactos na unidade específica de atuação do *controller*, utilizando-se as mesmas escalas, 75% dos pesquisados assinaram 4 e 5, indicando alto impacto.

Confrontando os resultados aqui obtidos com o trabalho de Rouwelaar e Bots (2008) observa-se uma divergência, já que naquele trabalho os autores concluem que frente a esse questionamento, todos os *controllers* possuem envolvimento nas decisões operacionais, mas nem todos possuem envolvimento nas decisões estratégicas.

Ao se analisar o envolvimento das outras unidades, observa-se que a alta interdependência causa grande impacto no trabalho do *controller*, e que de acordo com Rowelaar e Bots (2008), a participação do *controller* em decisões estratégicas está altamente relacionada a essa questão das interdependências e descentralização. Logo no contexto específico do setor hoteleiro de Florianópolis, o envolvimento do *controller* nas decisões está negativamente relacionado às interdependências.

Quando a questão se refere a influência do *controller* em decisões específicas, a maioria sempre apresentou alto envolvimento, conforme apresentado no Gráfico 1. As exceções foram as decisões relacionadas ao sistema de incentivos, sistema de avaliação de desempenho, marketing e investimentos. Essas decisões, na maioria dos pesquisados apontou baixo ou não possuir envolvimento, assinalando a opção neutro.

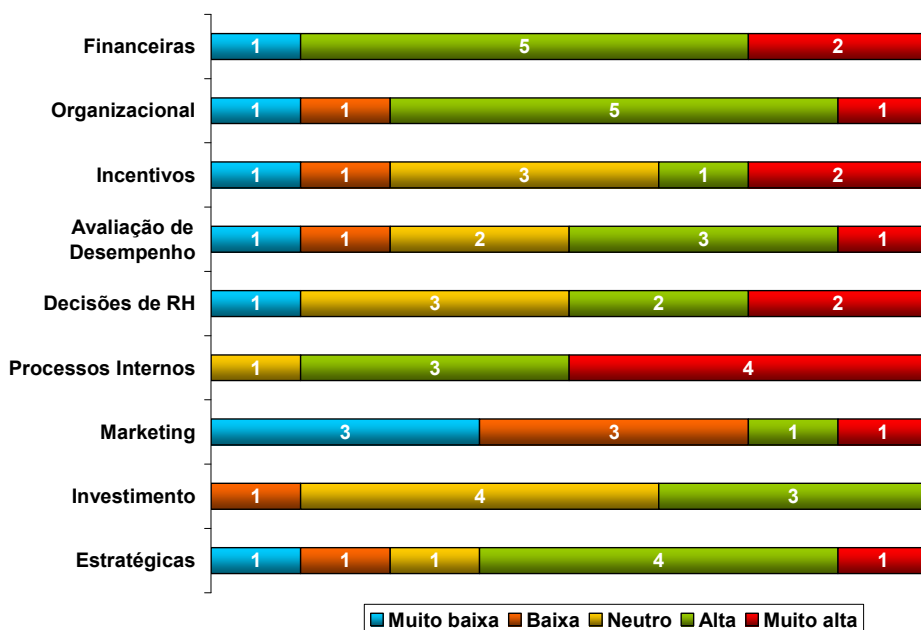
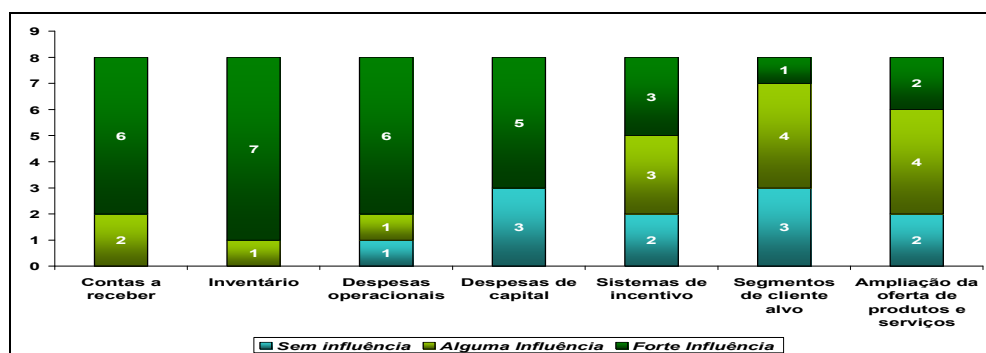


Gráfico 1 Envioimento do *controller* ou contador gerencial em questões específicas

Sobre a participação em decisões referentes a aspectos isolados, os pesquisados apontaram que possuem pouca influência no que se refere a sistemas de incentivo, definição de publico alvo e ampliação de oferta de serviços, conforme Gráfico 2. Esse resultado vai de encontro com dados do questionamento anterior, no qual a maioria dos respondentes aponta possuir alto envolvimento nas decisões estratégicas, que envolvem definição de publico alvo e ampliação da oferta.

Gráfico 2 Envolvimento do *controller* ou contador gerencial em questões isoladas

Os resultados demonstram que a maioria dos respondentes assume que sua contribuição é essencial no gerenciamento do hotel. De tal informação extrai-se que os *controllers* ou contadores gerenciais assumem, mesmo que implicitamente, que ocupam posições estratégicas de suma importância para o adequado funcionamento da organização.

Das questões iniciais tem-se um panorama do envolvimento do *controller* na tomada de decisão, no que diz respeito aos fatores organizacionais que afetam a participação de tal profissional no processo decisório.

Na sequência, parte-se para as questões que se referem aos fatores comportamentais. Inicialmente, observou-se a percepção dos *controllers* ou contadores gerenciais em relação às habilidades necessárias para o desempenho da função. Nesse sentido, notou-se que alguns dos respondentes indicaram ser indiferente em relação a criatividade, ter habilidades com informática, contabilidade, trabalho em equipe, comunicação e habilidade na modelagem de dados. Mas identificaram ser importante ou muito importante habilidades que envolvam aspectos operacionais e estratégicos, conforme apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 Resultado referente aos fatores comportamentais

Habilidade/Importância	Não é importante	Pouco importante	Indiferente	Importante	Muito importante
Capacidade de resolver problemas	-	-	-	2	6
Entendimento amplo das operações	-	-	-	2	6
Compreensão detalhada das operações	-	-	-	3	5
Resistência ao stress	-	-	-	6	2
Habilidade analítica	-	-	-	4	4
Habilidade de liderança	-	-	-	3	5
Capacidade de lidar com mudanças	-	-	-	1	7
Habilidade comunicação e apresentação	-	-	1	4	3
Capacidade de trabalhar em equipe	-	-	1	-	7
Habilidades com computador	-	-	1	-	7
Adaptabilidade	-	-	-	3	5
Pensamento estratégico, visão no futuro	-	-	-	1	7
Habilidade na tomada de decisão	-	-	-	2	6
Competências de projeção e previsão	-	-	-	3	5
Habilidades técnicas contabilidade	-	-	3	4	1
Criatividade	-	-	1	4	3
Habilidade na modelagem de dados	-	-	1	2	5

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em seguida, solicitou-se que os pesquisados indicassem como eles se viam e qual sua percepção em relação a dez características, sobre sua participação no processo decisório. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Com exceção das características de “estar aberto a novas experiências”, todas as outras características tiveram ao menos uma indicação de indiferença, demonstrando pouca importância para tais características. As características que podem denotar degradação da imagem do profissional também foram pouco indicadas com concordância total ou parcial. Já a coincidência é que tais características foram apontadas justamente por profissionais que não possuem formação na área de administração e/ou contabilidade e/ou hotelaria.

Tabela 2 Resultado referente as características pessoais na percepção dos *controllers*

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Extrovertido, entusiasta	-	-	2	6	-
Crítico	-	-	1	2	5
Auto-disciplinado	-	-	2	3	3
Ansioso, chateia-se fácil	-	4	2	2	-
Aberto a novas experiências	-	-	-	3	5
Reservado, quieto	1	2	1	2	2
Simpático	-	-	1	5	2
Desorganizado, descuidado	4	-	2	2	-
Calmo, emocionalmente estável	-	1	1	4	2
Convencional, pouco (ou nada) criativo	3	2	1	1	1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Diante disso, foi questionado de quais seriam as exigências comportamentais solicitadas quando do processo de recrutamento e seleção, para tais cargos, considerando que os pesquisados já apontaram que assumem posição estratégica dentro da organização e, que, segundo os mesmos, possuem atuação de linha.

Assim, com base nas mesmas características, solicitou-se aos respondentes que indicassem qual a importância de tais características no envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão, conforme Tabela 3.

Tabela 3 Resultado referente as características pessoais necessárias para o exercício das atividades de *controller*

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Extrovertido, entusiasta	-	2	2	3	1
Crítico	-	-	-	4	4
Auto-disciplinado	-	-	-	2	6
Ansioso, chateia-se fácil	5	1	2	-	-
Aberto a novas experiências	-	-	-	2	6
Reservado, quieto	1	1	5	1	-
Simpático	-	-	3	4	1
Desorganizado, descuidado	6	1	-	1	-
Calmo, emocionalmente estável	-	1	1	3	3
Convencional, pouco (ou nada) criativo	4	1	1	1	1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que confrontando as informações das Tabelas 2 e 3, as mesmas características que receberam pouca indicação de concordância na Tabela 3 foram apontadas pela maioria como pouco importantes ou indiferentes para o envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão.

A maioria, no entanto, informou que senso crítico, auto disciplina e abertura a novas experiências e possibilidades são importantes ou muito importantes para a participação do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão. Entretanto, quando perguntados sobre como se viam em relação a tais características, três respondentes indicaram não dar importância para sua atuação no que se refere a senso crítico e auto-disciplina.

Quando questionados sobre suas ações no desenvolvimento de suas atividades, os entrevistados indicaram serem pertinentes e persistentes nos seus questionamentos, atentos aos impactos que os números podem causar no contexto organizacional e econômico-financeiro do hotel, saberem se posicionar nas situações de conflitos de interesse e possuírem senso crítico em relação as análises e planos de gestão, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 Resultado referente a características comportamentais

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Eu faço perguntas certas	-	-	-	6	2
Eu penso sobre o impacto dos números	-	-	-	1	7
Eu desafio constantemente a análise e gerenciamento dos planos	-	-	3	3	2
Eu sei quando brigar e quando ceder	-	-	1	4	3
Eu estou sempre questionando	-	-	-	3	5
Eu não hesito em criticar os planos de gestão e ação.	1	-	1	3	3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Do cotejamento com os resultados das pesquisas de Burgess (1996), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008) e Rouwelaar e Schaepekens (2008), comparando-se os resultados apontados por Burgess (1996), nota-se que o Brasil segue a tendência de países como Reino Unido, Hong Kong e Estados Unidos, onde a porcentagem de mulheres que atuam como *controllers* de hotéis, não ultrapassa a margem de 32%. Entretanto, evidencia que nos Estados Unidos e Reino Unido, mais de 70% dos *controllers* hoteleiros possuem formação em Contabilidade e mais de 70 % dos de Hong Kong possuem formação em Hotelaria, enquanto a presente pesquisa revela que apenas 12,5% dos respondentes possuem formação em hotelaria e apenas 25% em contabilidade.

Além disso, a presente pesquisa mostra que apenas 37,5% dos *controllers* hoteleiros de Florianópolis possuem mais de 10 anos de experiência profissional, ao passo que a pesquisa de Burgess (1996) aponta que nos três países pesquisados no mínimo 50% dos *controllers* possuem mais de 10 anos de experiência profissional. A autora ainda aponta que quando a pergunta se refere ao tempo de experiência na função de *controller*, no mínimo 80% dos respondentes possuem mais de 5 anos de experiência, ao passo que a presente pesquisa evidencia que apenas 37,5% dos respondentes possuem mais de 5 anos de experiência na função de *controller* e que nenhum deles possui mais de 10 anos de experiência.

Tais fatos denotam um certo atraso no desenvolvimento da função, no setor hoteleiro de Florianópolis. Por outro lado, evidencia o estado embrionário da atividade de *controller*, que atrelada ao fato da academia só estar abrindo as discussões sobre controladoria recentemente, conduzem a conclusão de que tal estado embrionário pode não se restringir apenas ao setor hoteleiro, em Florianópolis.

No que se refere aos fatores organizacionais e comportamentais, observa-se que de acordo com as pesquisas de Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Schaepekens (2008) e, especialmente, a de Rouwelaar e Bots (2008), os *controllers* estão mais envolvidos nas decisões quando apresentam as características de extroversão, originalidade, neuroticismo, adaptabilidade e consolidação, em grau elevado. Tais características são contempladas na presente pesquisa nas Tabelas 2 e 3 e evidenciam, respectivamente que os *controllers* ou contadores gerenciais de hotéis em Florianópolis não possuem grau elevado de envolvimento

nas tomadas de decisão, mas ainda assim possuem um envolvimento considerável, que corrobora com a afirmação dos entrevistados, de que a maioria atua em linha.

Comparado os estudos, tem-se que na Itália, a maioria dos *controllers* está pelo menos um pouco envolvido nos processos decisórios; ao passo que na Holanda, de forma geral e especificamente no que se refere a área da saúde, os *controllers* estão diretamente relacionados aos fatores pessoais/ comportamentais e que os fatores organizacionais, como descentralização e interdependências influenciam diretamente na sua atuação.

Assim, a presente pesquisa está alinhada com os resultados apontados por Zoni e Merchant (2007), em estudo realizado na Itália e demonstram, que apesar do envolvimento na tomada de decisão não contemplar, em grau elevado, as cinco condições apresentadas no Quadro 1, da seção 2, os *controllers* ou contadores gerenciais, dos hotéis de Florianópolis, possui certo envolvimento na tomada de decisões, e que a questão da descentralização e interdependências, não apresentou influencia, no contexto da presente pesquisa em relação as demais pesquisas referenciadas.

5 Conclusões e Recomendações

Para se atingir a questão problema da presente pesquisa, traçou-se objetivos gerais e específicos. Assim, o objetivo geral, que consistia em analisar o envolvimento do *controller* ou contador gerencial na tomada de decisão em empresas hoteleiras, evidenciando as características e fatores que influenciam e determinam esse envolvimento, foi contemplado na seção 4, quando os objetivos específicos foram resgatados na análise dos resultados.

Diante disso, faz-se necessário evidenciar o atingimento dos objetivos específicos. Sendo assim o objetivo específico (i) como essas características interferem no envolvimento do *controller* no processo de tomada de decisão, foi atingido, na seção 4, quando apresentou-se a percepção dos *controllers* a respeito dos fatores comportamentais e organizacionais, demonstrando menor envolvimento no que se refere aos fatores comportamentais.

O objetivo específico (ii) quais as relações entre essas características e como elas determinam maior ou menor envolvimento do *controller* na gestão e tomada de decisão das entidades, foi atingido quando a pesquisa demonstrou que características como auto disciplina, senso crítico e receptividade a novas experiências, assim como habilidades de trabalho em equipe, pensamento estratégico e com informática são consideradas determinantes para a maior participação do *controller* no processo decisório, em empresas hoteleiras de Florianópolis.

Diante do exposto, tem-se que atingindo os objetivos específicos, foi possível atingir o objetivo geral; e atingindo este último, responde-se a pergunta de pesquisa: quais seriam os fatores e características que interferem no envolvimento do *controller* ou contador gerencial nas tomadas de decisão das organizações hoteleiras de Florianópolis?

A respeito dos resultados, destaca-se a baixa, porém notória, participação de mulheres na atuação como *controllers* e que mesmo estando preparadas, não possuem formação específica em administração, contabilidade ou hotelaria.

Assim, o presente trabalho apresentou limitação no que se refere a amplitude de suas considerações, uma vez que limitou-se a *controllers* de hotéis de Florianópolis; e também em relação ao foco da pesquisa, que versou exclusivamente no envolvimento na tomada de decisão.

Frente ao exposto, sugere-se para futuros trabalhos a replicação deste em um contexto mais amplo, atingindo não apenas os hotéis, mas outros setores da economia, assim como a extensão a outras regiões, a fim de se obterem informações macros que permitam maior inferência acerca dos resultados. Ademais se sugere que o estudo seja replicado com foco em outros aspectos que envolvem a atuação do *controller*, a fim de se comparar os diferentes perfis do *controller*, nas suas diferentes competências e atuações.

Referências

- ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A.; (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS DE SANTA CATARINA. Disponível em: <<http://www.abih-sc.com.br/>> Acesso em: 30 mai. 2010.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRAMSEMAN, Reiner. **Handbuch Controlling: Methoden und Techniken**. 2. Auflage, München, 1980.
- BURGUESS, Catherine L. A profile of the hotel financial controller in the United Kingdom, United States and Hong Kong. In: **International Journal Hospitality Management**. Oxford, 1996.
- COLTON, S.D. The Changing Role of the Controller, In: **Journal of Cost Management**, 2001.
- COOPER, R. Look out Management Accountants. In: **Management Accounting**, 1996.
- Friedman, A.L; Lyne, S.R. Activity-based techniques and the death of the bean Counter. In: **The European Accounting Review**, 1997.
- GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GROVE, Andrew. S. **Administração da alta performance**. São Paulo: Futura, 1997.
- HAHN, D., HUNGENBERG, H. **Puk-Wertorientierte Controllingkonzepte**. 6a. ed. Wiesbaden, 2001.
- HESFORD, James W., LEE, Sung-Han (Sam), STEDE, Wim A. Van, YOUNG, S. Mark. Management Accounting: A Bibliographic Study. In: **Handbook of Management Accounting Research**. Elsevier, 2007. DOI: 10.1016/S1751-3243(06)01001-7 3.
- HORVÁTH, Péter. **Controlling**. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen, 2006.
- INDEJIKIAN, R.J; MATĚJKA, M. Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers. In: **The Accounting Review**, 2006.
- JABLONSKI, S.F; KEATING, P.J; HEIAN, H.J.B. Business Advocate or Corporate Policeman? Assessing Your Role as a Financial Executive. In: **The Financial Executives Research Foundation**. Morristown NJ, 2003
- JÄRVENPÄÄ, M. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. In: **European Accounting Review**, 2007.
- KAPLAN, R.S. New Roles for Management Accountants. In: **Journal of Cost Management**, 1995.
- KÜPPER, Peter. **Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente**, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- Loomis, C.J. (1999). Lies, damned lies, and managed earnings, *Fortune*, Vol. 140, Issue 3, 74 92.
- LYNE, S.R; FRIEDMAN, A.L. Activity-based techniques and the ‘new management accountant’. In: **Management Accounting**, 1996.
- LUNKES, Rogério J., SCHNORRENBARGER, Darci. Controladoria: Na Coordenação dos Sistemas de Gestão. São Paulo: Atlas, 2009.
- MANN, R. Die Praxis des Controlling. München, 1973.
- MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. Técnicas de pesquisa. 7ªed., São Paulo: Atlas, 2007.
- MOSIMANN, C. P., FISCH, S. Controladoria. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

- NASCIMENTO, Auster M., REGINATO, Luciane. Controladoria: Um Enfoque Eficácia Organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.
- REICHMANN, Thomas. Controlling und Managementberichten. 6. Auflage, München, 2001.
- RICHARDSON, Roberto, J. Pesquisa Social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2007.
- ROUWELAAR, Hans ten, SCHAEPKENS, Franz. More effective by involvement in management: An empirical study about Dutch Financial Controllers working in the Health care sector. Breukelen: Financial Controllers in Health Care, 2008.
- ROUWELAAR, Hans ten, BOTS, Jan. Business Unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands. Breukelen: Financial Controllers in Health Care, 2008.
- SATHE, V. Who Should Control Division Controllers? In: **Harvard Business Review**, 1978.
- SATHE, V. Controller Involvement in Management. In: **Prentice-Hall**, 1982.
- SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.
- SIEGEL, G., KULESZA, C. From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education. Management Accounting, Janeiro de 1996.
- SIEGEL, G; SORENSEN, J.E. Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession. The 1999 practice analysis of management accounting. In: Institute of Management Accountants. Montvale NJ, 1999.
- SIEGEL G. Business Partner and Corporate Cop: Do the Roles Conflict? In: **Strategic Finance**, 2000.
- STRIKWIRDA, H. Kerncompetent of universele adviseur? In: **Controllers Magazine**, 2002.
- VAIVIO, J; KOKKO, T. Counting Big: Re-examining the Concept of the Bean Counter Controller. In: **The Finnish Journal of Business Economics**, 2006.
- WEBER, Jürgen. **Einführung in das Controlling**. 10a. Ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.
- WELGE, Martin K. **Controlling**, Stuttgart: Schäffer, 1988.
- WILLIAMS, K. Are controllers really becoming business partners? In: **Strategic Finance**, 2000.
- YAZDIFAR, H; TSAMENYI, M. Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. In: **Journal of Accounting & Organizational Change**, 2005.
- ZONI, Laura, MERCHANT, Kenneth A. Controller Involvement in Management: an Empirical Study in Large Italian Corporations, Journal of Accounting & Organizational Change. Vol. 3 No. 1, 2007 pp. 29-43.