



ENVOLVIMENTO, INDEPENDÊNCIA E CONFLITO NA FUNÇÃO DOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS NO BRASIL

INVOLVEMENT, INDEPENDENCE AND CONFLICT IN THE FUNCTION OF THE OWNERS AND MANAGERS OF ACCOUNTING FIRMS

ENVOLVIMIENTO, INDEPENDENCIA Y CONFLICTO EN LA FUNCIÓN DE LOS EMPRENDEDORES CONTABLES EN BRASIL

Recebido em: 23-11-2020

Avaliado em: 26-07-2021

Reformulado em: 26-08-2021

Aceito para publicação em: 09-03-2022

Publicado em: 15-07-2022

Editor Responsável: Franciele Beck

Danielly Marques Frazão¹
Cláudio de Araújo Wanderley²

RESUMO

Este estudo tem o objetivo de identificar se existem relações entre o envolvimento e o conflito de funções, o comprometimento com independência e a satisfação e o prestígio dos empresários contábeis que atuam como proprietários e/ou sócios de escritórios contábeis no Brasil. A relevância deste estudo se justifica por duas razões: (a) importância desses executivos, visto que além de exercerem as atividades contábeis, conduzem os serviços prestados por sua organização, permitindo uma análise multinível; (b) falta de pesquisas com foco nesses profissionais, pois a maioria das pesquisas optaram pelo foco no profissional *controller*; (c) e o contexto brasileiro, que além de ter sido pouco explorado, não permanece imune às tensões de conflito de funções. Além disso, o estudo identifica e discute os desafios e oportunidades associados à percepção do futuro e ao desenvolvimento desses profissionais no Brasil. A metodologia aplicada foi uma pesquisa tipo *survey*, com um total de 415 respondentes que compuseram a amostra final do estudo. Os resultados evidenciaram que no que se refere à existência de relação entre o envolvimento e a percepção dos empresários contábeis, foi evidenciada uma relação positiva e significativa com as variáveis prestígio, satisfação e comprometimento com independência.

Palavras-chave: Profissão Contábil. Envolvimento. Conflito de funções.

ABSTRACT

This article aims to identify whether there are relationships between business involvement and conflict of functions, independence commitment, satisfaction, and prestige of the owners and/or partners of accounting firms in Brazil. This study was justified by: (a) the importance of the accounting firms (and their partners and owners), which, in addition, to undergoing accounting activities, also provide services to support the decision-making process of their clients, allowing us a

¹ Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE); Professora Substituta da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE); ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1841-4976>; Email: daniellymfrazao@gmail.com

² Doutorado em Management Accounting pela University of Sheffield; Professor da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE); ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4559-176X>; Email: claudio.wanderley@ufpe.br

multilevel analysis; (b) lack of research focusing on these professionals, as most researches have focused on the controller (management accountants); (c) moreover the issues explored in this study are under-investigated in the Brazilian context. We aim to generate new literature and accounting entrepreneurs' insights about the challenges and opportunities associated with these professionals' future perceptions and development in Brazil. We conducted a survey with 415 professional accountants. Regarding the existence of a relationship between involvement and the perceptions of the study's respondents, we found a positive and significant association between involvement and prestige, satisfaction, and commitment to independence.

Keywords: Accounting Profession. Involvement. Conflict of functions.

RESUMEN

El propósito de este artículo es identificar si existen relaciones entre el involucrimiento del negocio y el conflicto de funciones, el compromiso con la independencia y la satisfacción, y el prestigio de los empresarios contables que actúan como dueños y / o socios de oficinas contables en Brasil. La relevancia de este estudio se justificó por dos razones: (a) la importancia de estos ejecutivos, ya que mientras actúan en actividades contables, realizan los servicios que brinda su organización, lo que permite un análisis multinivel; (b) falta de investigación enfocada en estos profesionales, ya que la mayoría de las investigaciones optaron por centrarse en el profesional controller; (c) y el contexto brasileño que, además de poco explorado, no permanece inmune a las tensiones del conflicto de funciones. Además, el estudio identifica y discute los desafíos y oportunidades asociados con la percepción del futuro y el desarrollo de estos profesionales en Brasil. La metodología aplicada fue una encuesta tipo survey, con un total de 415 encuestados que compusieron la muestra final del estudio. Los resultados en cuanto a la existencia de una relación entre el involucrimiento y la percepción de los empresarios contables, se evidenció una relación positiva y significativa con las variables prestigio, satisfacción y compromiso con la independencia.

Palabras clave: Profesión Contable. Involucrimiento. Conflicto de funciones.

1. INTRODUÇÃO

A difusão da pesquisa a respeito do envolvimento dos contadores em seus negócios tem apontado para diversas mudanças no papel desempenhado por esses profissionais (Lambert & Sponem, 2012). Esses estudos têm sugerido que o papel dos contadores está agora situado em organizações que experimentam ambientes voláteis e competitivos, caracterizados por mudanças estruturais e incentivos de inovação (Granlund & Malmi, 2002; Byrne & Pierce, 2007). Em particular, essa perspectiva teórica foi ampliada para acomodar as perspectivas estratégicas, sugerindo que os papéis dos contadores podem estar caminhando em direção a um novo perfil de “parceiro de negócios” (conhecido na literatura internacional como *business partner*) e abandonando a figura do contador *bean counter* (Gibson, 2002; Byrne & Pierce, 2007; Paulsson, 2012). A literatura aponta que enquanto o *business partner* vem sendo associado a um maior nível de envolvimento nas decisões estratégicas e operacionais, o *bean counter* refere-se a uma figura mais tradicional, com foco nas atividades de registro de dados e elaboração dos relatórios contábeis³.

Porém, ainda sabemos pouco sobre as causas e efeitos dessas mudanças no perfil e papel do profissional de contabilidade. Em alguns casos, é esperado que esse novo perfil do contador seja uma

³ A literatura aponta que uma postura mais orientada para estratégia que usualmente está associada com alto nível de envolvimento com o negócio é a principal característica que define um perfil de “parceiro de negócio” do contador dentro de uma organização (Burns & Baldvinsdottir, 2007; Horton & Wanderley, 2018). Assim, neste artigo, de forma similar ao estudo de Erhart et al. (2017), se utiliza do nível de envolvimento do contador como uma *proxy* para o seu perfil, ou seja, quanto maior o envolvimento, mais próximo da classificação de “parceiro de negócio” estará o contador.

‘faca de dois gumes’. De forma particular, enquanto um maior envolvimento pode dar ao contador maior legitimidade e poder em influenciar as práticas organizacionais, pode ao mesmo tempo apresentar grandes desafios, incluindo um aumento no conflito de função ‘independência x envolvimento’ e maiores relações turbulentas com os gestores operacionais (Horton & Wanderley, 2018). Além disso, as pesquisas questionam como as mudanças no ambiente profissional de trabalho influenciam e moldam o cometimento dos contadores com os aspectos ligados à sua independência no trabalho. Evidências demonstram que os compromissos fundamentais com a independência profissional podem diminuir em muitas atribuições modernas de trabalho (Gendron et al., 2006).

Além disso, embora grande parte da literatura conduza o pensamento para um momento de transição do nível de envolvimento desses profissionais e dos papéis adotados por eles, segundo Lambert e Sponem (2012), é preciso considerar outros pontos: (1) a literatura é escassa e o foco das pesquisas concentra-se nas características individuais dos contadores; e (2) essa transição não é unânime em todas as organizações (Souza et al., 2020). Sobre o primeiro, a literatura empírica indica que há uma imagem fragmentada, incompleta e contraditória do envolvimento do profissional nos seus negócios, dos papéis contemporâneos e das consequências de tais papéis (Byrne & Pierce, 2007). Sobre o segundo ponto, as evidências apontam para diferentes aspectos, dependendo do porte das empresas (Rahman & Ahmed, 2012), já que os papéis podem ser moldados por fatores institucionais (Karlsson et al., 2019).

Nesse íterim, dada a natureza complexa e incorporada dos diferentes papéis dos contadores, é possível que esses profissionais enfrentem algumas situações conflitantes e um dilema a respeito de quais perfis adotar, quais os níveis de envolvimento adequado, quais as consequências geradas por determinada posição e quais os efeitos desses fatores no nível de satisfação e prestígio desses profissionais (Hopper, 1980; Siegel, 2000; Byrne & Pierce, 2007; Zoni & Merchant, 2007; Lambert & Sponem, 2012; Rahman & Ahmed, 2012). Conforme afirma Siegel (2000), esse dilema, por sua vez, gera uma tendência ao conflito entre os papéis que esses profissionais desempenham e o nível de envolvimento e independência desses fatores na tomada de decisão.

Com base na problemática discutida acima, a presente pesquisa é motivada pelo seguinte questionamento: Qual a associação entre o envolvimento dos empresários contábeis nas decisões gerenciais e o conflito de funções, o comprometimento com independência, a satisfação e o prestígio vivenciados por esses profissionais?

Assim, neste estudo, quatro aspectos foram analisados por trás da discussão da evolução dos papéis: o envolvimento, o conflito de funções, o comprometimento com independência e os níveis de satisfação e prestígio desses profissionais. Nessa perspectiva, a lacuna encontrada nos estudos baseou-se em reflexões acerca do escopo e alcance social do tema. A complexidade do dilema abordado favorece e, ao mesmo tempo, fomenta a necessidade da investigação com vistas a compreender as questões empíricas e o cenário atual em que os empresários contábeis atuam. Diante desse cenário, a problemática do estudo reside sobre os seguintes aspectos: (1) a falta de evidências empíricas sobre os níveis de envolvimento dos contadores que atuam como sócios de escritórios contábeis; e (2) a falta de clareza sobre como os níveis de envolvimento influenciam os fatores ligados à profissão de contador, tais como: o comprometimento com a independência, conflito de papéis, satisfação e prestígio, principalmente nos prestadores de serviços contábeis.

Do ponto de vista da aplicabilidade e delimitação, este estudo justifica-se por três pontos principais: (i) a importância desse executivo, visto que além de exercer a atividade contábil, conduz os serviços prestados por sua organização, permitindo uma análise multinível, isto é, do sócio como profissional e do sócio como organização; (ii) a capacidade de observar o envolvimento e os seus efeitos de forma mais objetiva, visto que esses fatores atuam diretamente e de forma mais atenuante nesses profissionais devido a sua posição hierárquica de controlador; (iii) a falta de estudos com o foco nesses profissionais, visto que a maioria das pesquisas que se propuseram a analisar esses fatores optaram pelo foco no profissional *controller* (Gibson, 2002; Byrne & Pierce, 2007; Emsley, 2005; Lambert & Sponem, 2012). Embora o *controller* seja um profissional representativo dentro das

organizações, muitos desses profissionais têm suas decisões subordinadas à figura do controlador da organização da qual fazem parte, podendo esta interferir em seu envolvimento.

Do ponto de vista empírico, observa-se que algumas questões permanecem sem entendimento, pois grande parte desses estudos tem como proposta explicar a relação do envolvimento com os aspectos atrelados a uma perspectiva da organização: expectativas gerenciais (Hopper, 1980), mudança no ambiente operacional (Lengnick-Hall, 1992; Granlund & Taipaleenmaki, 2005), mudanças gerenciais (Friedman & Lyne, 1997, Granlund & Lukka, 1998; Byrne & Pierce, 2007), capacidade de inovação e desenvolvimento tecnológico (Ezzamel et al., 1997; Granlund & Malmi, 2002; Emsley, 2005), dando pouca atenção aos efeitos desse envolvimento em fatores endógenos, isto é, sobre uma perspectiva individual dos profissionais de contabilidade. Assim, a relevância acadêmica desta pesquisa está na compreensão do efeito do envolvimento do profissional nos fatores de comprometimento com independência, conflito de funções, satisfação e prestígio.

2. REVISÃO DA LITERATURA E HIPÓTESES DA PESQUISA

2.1 O conflito de funções existente na profissão contábil

De acordo com Barley (1989), os papéis, dentro do contexto do profissional contábil, podem ser definidos como as especificações externas ou expectativas relacionadas a uma posição. Essa definição, em linhas gerais, conduz para o entendimento da evolução desses papéis diante da literatura, bem como o contexto atual em que eles são tratados.

Evidências empíricas apontam que os contadores assumem múltiplos papéis nas suas atividades (Simon, 1954) e que, ao longo do tempo, esses papéis foram se modificando (Enslin, 2019). Mais precisamente a partir da década de 1980, muito da literatura concentrou-se em explicar como esses papéis vêm mudando e quais os papéis assumidos por esses profissionais (Granlund & Lukka, 1998; Siegel & Sorensen, 1999; Friedman & Lyne, 2001; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Emsley, 2005).

De acordo com Simon (1954), estes papéis variam de acordo com a descrição de três funções: *scorekeeping*, *attention-directing* e *problem-solving*. Sathe (1984) discute que enquanto os papéis *scorekeeping* e *attention-directing* geralmente se concentram em questões de controle e mensuração do desempenho, o papel de *problem-solving* (resolução de problemas) se concentra em fornecer aos gerentes de unidade de negócios informações relevantes para a tomada de decisões.

Granlund e Lukka (1998) argumentam que o papel de *problem-solving* tornou-se relativamente mais importante à medida que os profissionais das unidades de negócios enfrentam ambientes cada vez mais incertos, em que informações novas e diferentes são necessárias para gerenciar essas incertezas.

Hopper (1980) aponta para dois papéis diferentes: o *bookkeeper*, associado a um foco nos registros contábeis; e o *service-aide*, atrelado a uma função mais voltada para a decisão, funcionando como um facilitador da tomada de decisão. Além de Hopper (1980), outros estudos se propuseram a estudar esses ou um desses papéis (Sathe, 1984; Bougen, 1994; Rahman & Ahmed, 2012).

Burns e Baldvinsdottir (2005) abordaram de forma comparativa o papel *scorekeeping*, discutido em literatura anterior por Sathe (1984), e o papel *business consultant*. A esse respeito, os autores argumentam que enquanto o *scorekeeping* concentra-se na sua habilidade de avaliar as questões atreladas ao desempenho, o *business consultant* busca desempenhar a função de assessor dos gestores.

Além desses, muitos outros papéis são tratados na literatura contábil, dentre eles destacam-se: o *watchdogs* (Granlund & Lukka, 1998; Järvenpää, 2007; Rahman & Ahmed, 2012), o *corporate policeman* (Byrne, 2010); e o *decision making facilitator* (Lambert & Sponem, 2012). No entanto, os estudos têm sugerido que esses papéis correspondem a duas imagens centrais do contador: o *bean counter* e o *business partner* (Friedman & Lyne, 2001; Vaivio & Kokko, 2006).

De acordo com Granlund e Lukka (1998), o *bean counter* está atrelado à função de processador e coletor de informações, no fornecimento de informações formais. Segundo Hopper (1980), a adoção desse papel sugere que esses profissionais irão agir como uma espécie de gestor/fiscal imparcial e independente. Sobre o papel do contador *business partner*, em geral, esse perfil é atrelado a uma função mais participativa e integrada ao negócio, associado a uma visão mais estratégica (Burns & Baldvinsdottir, 2007).

Dessa forma, perceber-se que existem visões que alguns papéis possuem um viés mais conservador e outros um viés mais moderno. Em geral, os papéis que são associados a uma realidade mais burocrática, financeira e quantitativa são apresentados na literatura como conservadores. Ao passo que aqueles mais centrados na cooperação com a estratégia organizacional, na mensuração do desempenho não financeiro e no apoio à gestão são caracterizados como modernos (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Windeck et al., 2015; Karlsson et al., 2019).

Embora a discussão desses papéis (*bean counter e business partner*) representem as principais evidências produzidas pela literatura contábil sobre o tema, as pesquisas recentes têm apontado que é preciso considerar outros pontos e que esses papéis no contexto organizacional parecem ser muito mais complexos (Paulsson, 2012; Horton & Wanderley, 2018).

Nesse contexto, enquanto parte da literatura aponta que esses papéis estão em um período de transição, no qual os contadores estão abandonando o papel *bean counter* e adotando *business partner* (Siegel & Sorensen, 1999; Byrne & Pierce, 2007), outros estudos afirmam que na verdade esses papéis estão sendo expandidos como “contadores híbridos”, já que se espera que eles participem não apenas de tarefas orientadas à contabilidade, mas também de questões relacionadas às operações na organização (Caglio, 2003; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Baldvinsdottir, 2007; Horton & Wanderley, 2018)

Assim, o surgimento desses papéis caracterizados como “híbridos” aponta para diferentes níveis de envolvimento e independência e para uma combinação de diversos papéis. Esses fatores somados à falta de evidências empíricas podem provocar no profissional o que chamamos de “conflito de papéis”. Segundo Katz e Kahn (1970), esse conflito de papéis é fruto da ocorrência simultânea de dois (ou mais) requerimentos de papéis, de forma que a execução e o desempenho de um deles tornaria mais difícil o desempenho do outro. Trazendo para o contexto de organizações dos profissionais contábeis, Palomino e Frezatti (2016) argumentam que esse conflito aparentemente pode ocorrer na combinação dos papéis, de forma que um indivíduo pode ser um executivo e ter que agir como supervisor em determinada área e ser subordinado em outra área, sendo que suas funções serão diferentes para cada uma destas posições organizacionais.

A literatura aponta que várias características podem ser associadas aos papéis e que várias dessas características podem ocasionar situações conflitantes e/ou intensificar os conflitos existentes (Byrne & Pierce, 2007). Segundo Fisher (1995), o conflito de função no executivo pode ser resultado da presença de fatores próprios a uma determinada organização. Parker et al. (2002), na mesma perspectiva, afirmam que esse conflito é resultado de expectativas incongruentes dentro e fora do papel.

Nessa perspectiva, para analisar a magnitude desse conflito, é preciso entender os fatores que o provocam ou intensificam. Com base na discussão da literatura, esses fatores geralmente estão associados aos níveis de envolvimento. De acordo com Lambert e Sponem (2012), isso pode ser explicado pelo fato de que o papel dos contadores é largamente determinado pelo posicionamento de sua função dentro da organização. Essa posição geralmente é determinada em níveis de seu envolvimento com os negócios. Assim, espera-se que o efeito do envolvimento no conflito de papéis possa intensificar esse conflito, na medida em que um maior envolvimento seja atrelado a papéis que tenham mais de uma responsabilidade, e essas responsabilidades apareçam em determinado momento de formas contrastantes, ocasionando o conflito, ou intensificando-o.

Como resultado dessa discussão, foi proposto que o envolvimento de papéis influencia na mediação do efeito do conflito de funções, que é analisado pela seguinte hipótese:

H₁: Os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam maior nível de conflito de funções.

2.2 O profissional contábil e o seu comprometimento com independência

Evidências recentes sugerem que há uma tendência para que os indivíduos assumam vários papéis e tenham que constantemente equilibrá-los. Esses papéis são marcados por suas diferenças, que podem levar a demandas, obrigações e decisões substancialmente diferentes (Mathias & William, 2018).

Conforme discute a literatura contábil, os papéis dos contadores estão atualmente convergindo para um período de transição e/ou acúmulo (Burns & Baldvinsdottir, 2007; Lambert & Sponem 2012). Essas evidências apontam para o papel do contador *business partner*, em contraste com o papel do *bean counter*.

De acordo com Sikka (2009), com o contexto de trabalho alterado, pode-se perceber algumas mudanças em relação a fatores como a independência, conduta ética, compromisso com os clientes e normas profissionais tradicionalmente associados aos contadores. Nessa perspectiva, as pesquisas sugerem que a figura do contador moderno “*business partner*”, caracterizado por natureza como um contador altamente envolvido nos negócios, pode ser associada a níveis mais baixos de independência (Burns & Baldvinsdottir, 2007; Lambert & Sponem 2012; Horton & Wanderley, 2018). Por outro lado, o contador *bean counter*, caracterizado por seu viés tradicional e conservador (Burns & Baldvinsdottir, 2007; Robalo & Ribeiro, 2015; Windeck et al., 2015), estaria mais preocupado com os aspectos de sua independência.

Corroborando este entendimento, Gendron et al. (2006) argumentam que essas mudanças no contexto do trabalho profissional, na verdade, tornaram a profissão contábil mais suscetível a uma lógica de ganho comercial do que a independência e a objetividade profissionais. Para os autores, o comprometimento com independência para esses profissionais “modernos” pode ser considerado como uma limitação, que precisa ser tratada como um obstáculo à geração de novos negócios.

No entanto, é preciso considerar alguns pontos. Em particular, enquanto os papéis de alto envolvimento parecem comandar níveis mais altos de legitimidade e ter maior acesso aos recursos necessários para influenciar as práticas de toda a organização, podem ao mesmo tempo colocar esses profissionais em situações conflitantes entre seu envolvimento e sua independência (Horton & Wanderley, 2018).

A esse respeito, Lambert e Sponem (2012) lançam luz para questões importantes: os contadores podem efetivamente usar dois papéis ao mesmo tempo, um exigindo um grau de envolvimento com a administração e o outro um grau de independência? Conforme aponta a literatura, essas questões podem representar uma fonte primária de conflito de múltiplos focos na profissão contábil (Keating & Jablonsky, 1991), pois as demandas profissionais de independência e neutralidade contradizem o desenvolvimento de expectativas de papéis para o envolvimento dos negócios (Horton & Wanderley, 2018). Conforme explicam Horton e Wanderley (2018), reconciliar as discrepâncias que emanam dessas demandas conflitantes de envolvimento e independência representa uma preocupação primordial para contadores administrativos no dia-a-dia.

Com base nesses *insights*, espera-se que os contadores em funções de parceiros de negócios sejam menos preocupados com o comprometimento com independência, tendo em vista seu alto grau de envolvimento. Este impacto negativo pode ser sustentado se analisarmos que esse alto envolvimento pode sugerir relacionamentos interativos (Gendron et al., 2006) entre os contadores e seus clientes. Ou seja, as interações entre essas partes (contadores e clientes) podem interferir no seu compromisso com a independência. À luz dessa discussão foi desenvolvida a seguinte hipótese:

H₂: Os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais baixos de comprometimento com independência.

2.3 Prestígio e satisfação no trabalho do profissional contábil

Considerando que a posição do profissional contábil foi redefinida, resultando em novos papéis que requerem a expansão de suas atividades e maior envolvimento nos negócios (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Baldvinsdottir, 2007), novas perspectivas vêm sendo construídas em relação aos níveis de prestígio e satisfação desses profissionais.

De acordo com Hiller et al. (2014), as evidências apontam que o prestígio do profissional contábil melhorou ao longo do tempo. Segundo os autores, várias razões podem ser associadas a essa percepção, sobretudo no que tange às novas mudanças do seu papel, em termos de envolvimento e independência.

Enquanto o papel do contador *bean counter* pode ser associado a uma imagem mais conservadora, de baixo envolvimento e de pouca procura no cenário atual das organizações, o papel do contador moderno (parceiro de negócios, ou na literatura internacional, o *business partner*) é tido em alta consideração, como uma posição desejável e com alto índice de procura no mercado de trabalho (Siegel, 2000; Morales & Lambert, 2013; Horton & Wanderley, 2018). Esses fatores, atrelados ao papel do *business partner* (altamente envolvido nos negócios), remete a maior importância e maior *status* percebido pelos profissionais, levando, conseqüentemente, a uma visão mais prestigiada do seu papel (Lambert & Sponem, 2012). Com base nisso e buscando verificar possível associação do envolvimento nas decisões gerenciais com o nível de prestígio dos contadores brasileiros, foi desenvolvida a seguinte hipótese:

H₃: Os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais altos de prestígio na profissão.

Conforme discutido e evidenciado pela literatura, o papel orientado para questões estratégicas, indicando maiores níveis de envolvimento do profissional, é associado a uma visão positiva e prestigiada da profissão. Sobre a mesma linha de pensamento teórico, acredita-se que essa maior percepção de prestígio leva a maior identificação, tanto com a profissão, quanto com a organização empregadora (Hiller et al., 2014), com efeito, sobretudo, no nível de satisfação desses profissionais.

Alguns estudos apontam que o grau de envolvimento do profissional contábil na tomada de decisões pode estar associado a maior motivação com o trabalho desenvolvido (Parker et al., 2002; Lambert & Sponem, 2012). Nessa mesma direção, Emsley (2005) argumenta que a satisfação pode estar atrelada a uma recompensa e perspectiva futura do profissional. Dessa forma, papéis associados a um maior nível de envolvimento podem provocar um maior nível de satisfação. Sobre essa perspectiva, Tarrant (2008) aponta para a importância da liderança, associada a uma posição de destaque, que reflete positivamente no ambiente de trabalho, sobretudo, em maiores níveis de satisfação.

Diante desse contexto, entende-se que a satisfação do profissional contábil pode estar associada ao seu nível de envolvimento nos negócios, uma vez que níveis mais altos de envolvimento podem ser atrelados a maiores níveis de prestígio e admiração pela posição hierárquica de destaque ocupada por esses profissionais. Com base nisso, foi desenvolvida a seguinte hipótese:

H₄: Os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais altos de satisfação no trabalho.

3 METODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

3.1 Contexto e amostra

A população do estudo foi composta pelos empresários contábeis que atuam como controladores/sócios/proprietários de escritórios de contabilidade no Brasil. Foi mapeado um conjunto de 6.000 empresários, através de três estratégias de captação: (1) coleta de todos os *e-mails* disponibilizados no cadastro de escritórios contábeis associados à Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON); (2) busca por controladores, sócios e proprietários de escritórios contábeis através da base de dados do *LinkedIn*; e (3) busca por controladores, sócios e proprietários de escritórios cujo acesso ocorreu por meio de interação com esses profissionais, cujo telefone e *e-mail* estavam disponíveis em seus sítios eletrônicos oficiais ou foram disponibilizados por eles.

Desse universo de 6.000 empresários mapeados, foi obtido um retorno de 515 respondentes, que correspondeu ao total de respostas obtidas. Destes, foram excluídos os respondentes que não responderam completamente os questionários, em virtude de que estes poderiam provocar resultados distorcidos dentro da amostra. Após essas exclusões, a amostra final ficou composta por 415 respondentes, com questionários validamente respondidos de forma completa. A coleta de dados se deu entre os meses de agosto a novembro de 2018.

Após analisar as respostas colhidas através dos questionários, foram assumidos dois pressupostos: (i) os *e-mails* foram enviados de forma correta, no sentido de clareza das informações, *link* de acesso do questionário (através da plataforma *Survey Monkey*); (ii) os participantes responderam o questionário de forma honesta e não foram submetidos a qualquer tipo de pressão.

3.2 Instrumento de pesquisa

Para coleta de dados foi utilizado como instrumento de pesquisa um questionário estruturado em cinco partes (codificadas de “A” a “E”). A construção do questionário obedeceu os seguintes procedimentos: (1) a elaboração de carta de apresentação da pesquisa, bem como o termo de confiabilidade, que garante o anonimato dos respondentes e o rigoroso tratamento ético dado às respostas coletadas; (2) o fornecimento do *e-mail* do pesquisador para possíveis contatos ou esclarecimentos; (3) o tempo estimado para responder o questionário, de forma que não torne a atividade cansativa para os respondentes; e (4) a observação da literatura discutida que serviu de base para a formulação das perguntas.

Além disso, foi realizado o teste piloto, no qual o questionário foi remetido a três pessoas: um pesquisador da área, um professor e um empresário contábil que atua como sócio de escritório contábil no Brasil. Com base nesse teste foram verificadas a clareza e a compreensibilidade das perguntas, em vista a realizar possíveis melhorias no questionário. Após a realização desses procedimentos, foram traçadas as estratégias de aplicação do questionário aos potenciais respondentes.

Por fim, buscando atender os preceitos éticos do processo de pesquisa, foram adotados os seguintes procedimentos: (1) o completo anonimato aos dados restritos e confidenciais obtidos dos participantes da pesquisa; (2) a não identificação dos participantes da pesquisa na base de dados e em qualquer parte do estudo (os participantes foram reportados na pesquisa de forma que não seja possível sua identificação); e (3) a restrição aos dados coletados, tendo apenas acesso aos dados brutos os autores desse trabalho.

3.3 Medidas

Todas as variáveis foram medidas por meio de escalas pre-estabelecidas e devidamente validadas. Todas as variáveis originalmente na língua inglesa foram traduzidas para o português por

meio do processo de *'back translation'*. As respostas foram medidas a partir da escala de Likert de 5 pontos, com exceção da pergunta a respeito do tempo gasto com cada atividade desempenhada pelo respondente e das perguntas direcionadas às características dos respondentes.

A variável “envolvimento nas decisões gerenciais” foi mensurada com base na medida proposta por Erhart et al. (2017), com base em seis proposições segregadas em duas dimensões (operacionais e estratégicas). A pergunta âncora dessa variável seu deu da seguinte forma: “Em termos de decisões operacionais, nos últimos 12 meses, em que medida você:”; e “Em termos de decisões estratégicas, nos últimos 12 meses, em que medida você:”, respectivamente, para cada dimensão da variável. Os itens para decisões operacionais foram: (a) “Apresentou informações e análises (ex. gestão de estoques; controle de custos, relatórios de compra/venda de produtos/serviços; previsões de faturamento; etc.)”; (b) “Recomendou ações a serem tomadas (ex. controle e fiscalização de funcionários; armazenamento de produtos; decisões sobre preços; descontos, etc.)”; e (c) “Questionou planos e ações de executivos operacionais (ex. política de estocagem, contratação de funcionários, reconhecimento e controle de custos nos produtos/serviços, etc.)”. Na segunda dimensão, decisões estratégicas, os itens foram: (a) “Apresentou informações e análises (ex. análises e previsões de riscos; avaliação de investimentos; adoção e/ou desenvolvimento de sistemas; planejamento estratégico)”; (b) “Recomendou ações a serem tomadas (ex. decisões de aquisições; expansão de mix de vendas)”; e (c) “Questionou planos e ações de executivos operacionais (ex. implementação de sistemas; critérios de avaliação de desempenho dos gestores; certificações)”. As perguntas seguiram a escala de Likert de 5 pontos, que permitiram analisar a frequência de atividades relacionadas a essas decisões.

Para a variável “conflito de função” foi utilizada a medida de Parker et al. (2002), formulada com oito proposições (“Eu recebo pedidos incompatíveis de duas ou mais pessoas”, “Eu faço coisas que são susceptíveis de ser aceito por uma pessoa e não por outras”, “Diferentes pessoas com que trabalho esperam coisas conflitantes de mim”, “As pessoas me enviam mensagens contraditórias sobre o que é importante”, “Eu tenho que fazer coisas que acho que deveriam ser feitas de outro jeito”, “Eu tenho que fazer coisas que são contra o meu melhor julgamento”, “As pessoas esperam que eu faça coisas que não fazem parte do meu trabalho” e “Para realizar um trabalho ou tarefa eu tenho que quebrar uma regra, norma ou política”). A escala Likert de 5 pontos foi utilizada, variando de 1 = “Raramente ou Nunca” a 5 = “sempre”, permitindo analisar em que frequência as situações descritas aconteciam com os respondentes.

A variável “prestígio” foi formulada com base na medida de Mael e Ashforth (1992), por meio de cinco proposições (“As pessoas pensam muito bem de profissionais em minha posição”, “É considerado prestigioso ser um profissional na minha posição”, “As pessoas menosprezam profissionais em minha posição”, “Profissionais deveriam ter orgulho em dizer que trabalharam na minha posição” e “Minha posição de trabalho não tem boa reputação”), considerando a escala Likert de 5 pontos, que permitiu analisar em que medida os respondentes concordavam com as declarações apresentadas na pergunta. As proposições “As pessoas menosprezam profissionais em minha posição” e “Minha posição de trabalho não tem boa reputação” foram consideradas em uma escala invertida, ou seja, 5 a 1, por se tratar de proposições contrárias as demais.

Para a formulação da variável “comprometimento com independência” foi utilizada a medida de Gendron et al. (2006), mensurada por meio de quatro proposições (“Eu acredito que a independência é um dos principais fundamentos da profissão de contador”, “Eu acredito que os requisitos de independência da profissão precisam ser rigorosamente aplicados em todas as esferas de atividades em que os contadores estão envolvidos”, “Eu acho que a profissão seria melhor se os requisitos de independência da profissão de contadores fossem mais rigorosos”, e “Eu acho que o meio empresarial em geral seria melhor se os requisitos de independência da profissão de contadores fossem mais rigorosos”), considerando a escala Likert de 5 pontos, variando de 1 = “Raramente ou Nunca” a 5 = “sempre”.

Por fim, a variável “satisfação” foi mensurada com base em Tarrant (2008), a partir de cinco proposições (“Qual seu grau de satisfação com a natureza de seu trabalho?”, “Qual seu grau de satisfação com a relação mantida com as pessoas do escritório, na qual você trabalha (seus colegas de trabalho)?”, “Qual seu grau de satisfação com a remuneração que você recebe pelo seu trabalho?”, “Qual seu grau de satisfação com as oportunidades de crescimento, existentes no seu escritório?” e “Considerando os itens acima (a) até (d), como conclusão, qual seu grau de satisfação com sua situação atual?”). As respostas consideraram a escala Likert de 5 pontos, variando de 1 = “Totalmente insatisfeito” a 5 = “Totalmente satisfeito”, permitindo analisar o grau de satisfação dos respondentes para cada situação descrita.

3.4 Análise dos dados

Para interpretação e análise dos dados coletados, foram utilizados dois *softwares*: o IBM SPSS *Statistics*, para realização da análise descritiva; e o *Gretl* para os testes e análise da regressão pelo Modelo Tobit.

A análise descritiva foi feita considerando as medidas de média, moda e desvio padrão, e o ordenamento dos dados em distribuição de frequência. Essa análise foi empregada com o objetivo de conhecer de forma mais detalhada todas as variáveis do estudo, sobretudo no que se refere ao perfil do respondente e à realidade empresarial que esses respondentes estão inseridos.

O Modelo Tobit foi utilizado como proposta de análise das variáveis no que se refere ao fato de influência de uma variável na outra. De acordo com Gujarati e Poter (2011), o Modelo Tobit é um modelo de regressão linear usado quando a variável resposta encontra-se limitada. Para feitos desta pesquisa, a escolha desse modelo foi feita com base na formulação das variáveis dependentes, visto que estas variáveis foram elaboradas considerando os *scores* das proposições de cada uma e, portanto, apresentam-se limitadas aos valores de sua escala. Assim, com o objetivo de analisar a relação da variável envolvimento (nas suas dimensões) com as demais variáveis (conflito de funções, comprometimento com independência, satisfação e prestígio), bem como testar as hipóteses do estudo (H_1 , H_2 , H_3 e H_4) no que se refere ao poder de explicação do envolvimento nessas variáveis, foram desenvolvidas as seguintes equações:

$$CONF_i = \beta_0 + \beta_1 ENVope_i + \beta_2 ENVest_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$IND_i = \beta_0 + \beta_1 ENVope_i + \beta_2 ENVest_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$PRES_i = \beta_0 + \beta_1 ENVope_i + \beta_2 ENVest_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

$$SATIS_i = \beta_0 + \beta_1 ENVope_i + \beta_2 ENVest_i + \varepsilon_i \quad (4)$$

Em que: *ENVope* = *score* de envolvimento operacional; *ENVest* = *score* de envolvimento estratégico; *CONF* = *score* de conflito de funções; *IND* = *score* de comprometimento com independência; *SATIS* = *score* de satisfação; *PRES* = *score* de prestígio.

O Alfa de *Cronbach* foi calculado para os dados da amostra do presente estudo sob duas formas: a primeira, de maneira isolada, para cada instrumento que compôs o constructo (questionário); a segunda, de maneira geral, considerando todo o constructo. Os resultados do teste de maneira isolada demonstraram que todos os instrumentos apresentaram um Alfa superior a 0,70. O cálculo do Alfa de *Cronbach* total demonstrou um resultado igual a 0,881. Considerando que esta medida varia de 0 a 1, a literatura sugere que um alfa superior a 0,70 indica que o instrumento consegue capturar o que se propõe, apresentando um índice de confiabilidade satisfatório (Milan & Trez, 2005; Hair Junior et al., 2005; Da Hora et al., 2010; Maroco & Garcia-Marques, 2013).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Considerando as respostas das questões sobre as características dos respondentes, de um total de 415 empresários contábeis que atuam como sócios e/ou proprietários de escritórios contábeis no Brasil, 370 (89,2%) correspondem ao gênero masculino e 45 (10,8%) ao gênero feminino. Em relação à escolaridade, nota-se que a maioria dos respondentes disseram ser pós-graduados, isto é, formados com algum curso de especialização *lato sensu* ou com algum curso do tipo *Master Business Administration* (MBA), essa parcela é representada por 227 respondentes (54,7%), do total de 415 da amostra final.

Em relação às características dos escritórios contábeis, os resultados demonstram que a maior parte dos escritórios contábeis oriundos desta amostra estão situados nas regiões Sudeste e Nordeste: dos 415 empresários contábeis que responderam a pesquisa, 168 (40,5%) disseram ter seus escritórios situados na região Sudeste, enquanto 104 (25,1%) estão situados na região Nordeste. Na região Sudeste, o Estado de São Paulo foi apontado como sede de atuação de 127 respondentes, sendo o de maior representatividade em relação aos demais estados da região (75,60%) e da amostra total (30,6%). Na região Nordeste, o destaque foi para o Estado de Pernambuco, apontado como sede dos escritórios contábeis de 68 respondentes, representando 16,4% da amostra total do estudo.

Em relação às demais características dos escritórios contábeis da amostra, foram constatadas as seguintes evidências: (a) em média, esses escritórios contábeis possuem 13 anos de existência, porém, a maior parte se encontra abaixo da média, tendo apenas 5 anos; (b) em média, esses empresários tem 96 clientes em seus escritórios, porém, a maior parte afirmou ter um total de 40 clientes; (c) em média, os escritórios possuem apenas um sócio, podendo não ter sociedade, isto é, o empresário contábil atuando como único proprietário; e (d) em média, esses escritórios tem 13 empregados, porém, a maior parte dos empresários contábeis disse não ter empregados.

4.1 Conflito de funções

Esta pesquisa se propôs a testar se o nível de envolvimento do empresário contábil está associado a um nível mais alto de conflito de papéis, ou seja, se o fato deles desempenharem mais atividades, sejam de caráter operacional e/ou estratégico, pode ocasionar situações de conflito.

Tabela 1

Resultados do Modelo (1)

Descrição	Modelo (1)	
	Coef	p-value
Const	15,928	6,85e-038 ***
ENVope	0,283	0,067*
ENVest	-0,196	0,138
Qui quadrado ^a		3,4220
p value ^b		0,1806
FIV ^c		<10

Nota: Foram marcadas em negrito as células que representam as variáveis com significância estatística. *Significativo a 10%. **Significativo a 5%. ***Significativo a 1%. a Para o modelo, existe pelo menos uma variável explicativa inserida no modelo que exercerá algum tipo de influência sobre a variável explicada; b o modelo não apresentou significância (para os níveis 1%, 5% e 10%); c as variáveis apresentaram estatística FIV inferior a 10, rejeitando a hipótese de multicolinearidade.

Assim, os resultados da regressão pelo Modelo 1, conforme a Tabela 1, demonstram que a variável envolvimento, na sua dimensão operacional, apresenta-se positiva e significativa ao nível de 10%, indicando que o grau de envolvimento em questões operacionais pode influenciar a existência do conflito de funções vivenciados pelos profissionais contábeis.

O envolvimento em atividades estratégicas não se mostrou significativo. Com isso, os resultados empíricos indicam a rejeição da hipótese 1 (H_1), sugerindo que os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais não reportam necessariamente níveis mais altos de conflito de funções. De maneira geral, esses resultados refletem a lógica de que o acúmulo de papéis e/ou de funções pode fornecer para o empresário uma visão de que ele está pessoalmente e integralmente envolvido com a sua profissão, de forma a se reconhecer como parte fundamental daquelas atividades. Assim, estar envolvido com a gestão organizacional vai colocar esses empresários em situações conflitantes, a ocorrência simultânea das atividades pode ser vista, na verdade, como uma consequência do seu “amplo poder” e seu alto grau de controle dos serviços que seu escritório oferece.

4.2 Comprometimento com independência

Os profissionais que adotam o perfil *business partner*, pelo fato de estarem associados a um alto grau de envolvimento em suas funções, poderiam enfrentar situações de conflito no que tange sua independência, enquanto o perfil *bean counter*, associado a um baixo grau de envolvimento, caracterizado por ser um perfil mais tradicional, demonstraria maiores preocupações com os aspectos de sua independência (Emsley, 2005; Lambert & Sponem, 2012; Horton & Wanderley, 2018).

A partir disso, foi testada a seguinte hipótese (H_2): Os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais baixos de comprometimento com independência

Os resultados do Modelo 2, dispostos na Tabela 2, sugerem a relação de que quanto maior o envolvimento dos empresários contábeis em questões operacionais, maior o seu comprometimento com independência.

Tabela 2

Resultados do Modelo (2)

Descrição	Modelo (2)	
	Coef	p-value
Const	13,882	8,96e-112***
ENVope	0,163	0,0340**
ENVest	-0,00	0,983
Qui quadrado ^a		8,839521
p value ^b		0,012037
FIV ^c		<10

Nota: Foram marcadas em negrito as células que representam as variáveis com significância estatística. *Significativo a 10%. **Significativo a 5%. ***Significativo a 1%. a Para o modelo existe pelo menos uma variável explicativa inserida no modelo que exercerá algum tipo de influência sobre a variável explicada; b O modelo (2) é significativo ao nível de 5% c as variáveis apresentaram estatística FIV inferior a 10, rejeitando a hipótese de multicolinearidade.

Assim, considerando os resultados empíricos referentes aos testes estatísticos, resolve-se rejeitar a hipótese 2 (H_2), no sentido de que a relação observada pelos testes foi de uma relação inversa à hipótese, ou seja, que empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento reportam níveis mais altos de comprometimento com independência.

Estas evidências corroboram os achados de Suddaby et al. (2009) e provocam a reflexão de que o nível de envolvimento do empresário não necessariamente representa uma “ameaça” à sua independência profissional. Na verdade, o alto envolvimento do empresário contábil pode ser visto como uma relação de confiança e de poder, que naturalmente propicia maior preocupação e comprometimento com independência.

Por fim, outro ponto que pode justificar essas evidências é que além do envolvimento, fatores como a cultura organizacional e o ambiente regulatório do país podem favorecer um maior

comprometimento com independência (Sikka, 2009). No Brasil, a maioria dos contadores trabalha em ambientes movidos por grande variedade de leis e normas (Goretzki & Strauss, 2017; De Almeida et al., 2016; Korhonen, 2009). Dessa forma, o fato de que os contadores são continuamente influenciados por esse ambiente pode provocar nesses profissionais uma necessidade de se comprometer cada vez mais com essas normas e condutas.

4.3 Prestígio e satisfação

A literatura sugere que o perfil *business partner*, associado a um alto grau de envolvimento, pode indicar níveis mais altos de satisfação e prestígio, enquanto o profissional mais tradicional (*bean counter*), associado a um baixo nível de envolvimento, poderia reportar níveis mais baixos.

Assim, tendo a teoria estabelecido estas bases, esta pesquisa se propôs a testar se os níveis de envolvimento nas decisões gerenciais estão associados aos níveis de prestígio (hipótese H₃) e satisfação (hipótese H₄).

Analisando os resultados dos Modelos 3 e 4, conforme a Tabela 3, o que se constatou a partir dos dados foi que: o envolvimento em decisões estratégicas influencia o nível de prestígio (*p*-valor 0,007) e a satisfação (*p*-valor < 0,0001), indicando que quanto maior o envolvimento dos empresários contábeis, maior o nível de prestígio e satisfação.

Tabela 3

Resultados do Modelo (3) e (4)

Descrição	Modelo (3)		Modelo (4)	
	Coef	<i>p</i> -value	Coef	<i>p</i> -value
<i>Const</i>	15,221	1,57e-095***	15,060	5,95e-103 ***
<i>ENVope</i>	0,103	0,260	0,040	0,6433
<i>ENVest</i>	0,209	0,007***	0,302	5,35e-05***
<i>Qui quadrado^a</i>		25,09647		38,26856
<i>p value^b</i>		3,55e-06		4,90e-09
<i>FIV^c</i>		<10		<10

Nota: Foram marcadas em negrito as células que representam as variáveis com significância estatística. *Significativo a 10%. **Significativo a 5%. ***Significativo a 1%. a Para ambos os modelos, existe pelo menos uma variável explicativa inserida no modelo que exercerá algum tipo de influência sobre a variável explicada; b os modelos (3) e (4) são significantes ao nível de 1%; c as variáveis apresentaram estatística FIV inferior a 10, rejeitando a hipótese de multicolinearidade.

Com base nesses resultados, aceitam-se as hipóteses H₃ e H₄, visto que existem evidências empíricas que permitem afirmar que os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais altos de prestígio (H₃) e satisfação (H₄) na profissão.

De maneira geral, esta situação mostra que os empresários brasileiros percebem a satisfação e o prestígio como uma consequência da natureza da sua posição e, possivelmente, da adoção de um perfil mais moderno (*business partner*). Esses resultados corroboram, em alguns aspectos, os achados de alguns estudos (Hiller et al., 2014; Parker et al., 2002; Lambert & Sponem, 2012), pois tanto a variável prestígio como a variável satisfação se mostraram sensíveis em alguns aspectos aos níveis de envolvimento dos empresários contábeis brasileiros.

5 CONCLUSÃO

O estudo, ao se aliar ao corpo teórico que estuda a evolução da profissão contábil, desenvolve uma discussão a partir da perspectiva de que os níveis de envolvimento do profissional contábil podem afetar alguns fatores. Com isso, foram testadas quatro hipóteses sobre a existência de relação

entre o envolvimento e as variáveis: conflito de funções, comprometimento com independência, satisfação e prestígio.

Sobre o teste das quatro hipóteses de pesquisa, pode-se afirmar que foram encontradas evidências empíricas que dão suporte para a aceitação das hipóteses H₃ e H₄. Para a hipótese H₁, os resultados indicam sua rejeição, visto a falta de significância estatística para a relação. Entretanto, para a hipóteses H₂ foi encontrado significância estatística para a relação inversa à descrita pela hipótese, o que também indicou sua rejeição.

Assim, apoiado nesses resultados, podem ser salientadas as seguintes conclusões: (i) identificou-se relação positiva e significativa entre o envolvimento e o prestígio, indicando que os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais altos de prestígio; e (ii) identificou-se relação positiva e significativa entre o envolvimento e satisfação, indicando que os empresários contábeis brasileiros com maior nível de envolvimento nas decisões gerenciais reportam níveis mais altos de satisfação.

Por meio destas conclusões, o presente estudo trouxe contribuições no sentido de elucidar alguns fatores que influenciam o exercício da profissão do contador no Brasil. A análise desses fatores relacionados à profissão contábil, tradicionalmente discutidos pela literatura internacional e aqui testados, foram, em sua grande maioria, significantes para explicar que o envolvimento na profissão pode ser um fator chave de influência em questões como o comprometimento com independência, satisfação e prestígio.

O estudo também contribui para provocar relevantes discussões e novas evidências complementares às descobertas de estudos anteriores que podem levar a uma visão mais holística sobre o profissional contábil e o ambiente organizacional que este profissional está inserido. Por fim, nosso estudo visa fomentar maior reflexão a respeito do papel do contador e dos perfis adotados no Brasil, lançando o debate acerca dos direcionadores da evolução da profissão contábil no contexto brasileiro.

Como todos os estudos, este não está livre de limitações. Uma limitação para este trabalho foi a dificuldade de identificar a população dos contadores que atuam como proprietários/sócios de escritórios no Brasil. Embora tenham sido usadas três estratégias principais de captação: a lista dos escritórios cadastrados na FENACON; a procura desses profissionais por meio da plataforma do *LinkedIn*; e a busca desses profissionais por meio de interação, não é possível dizer que essas bases comportam a totalidades desses profissionais.

Por fim, outro ponto limitante refere-se ao fato de o presente estudo ter sido uma pesquisa transversal, isto é, a coleta dos questionários foi realizada em um único momento, o que dificulta a extrapolação das análises e a real captura da percepção dos contadores sobre as variáveis estudadas em um horizonte mais longo de tempo. Assim, esta pesquisa não é capaz de identificar relações de causa-e-efeito entre as variáveis estudadas.

Sugere-se que outros estudos examinem, por meio de uma pesquisa longitudinal, a relação de causa-efeito de cada variável aqui analisada, o que, além de trazer contribuições comparativas com a presente pesquisa, traria análises mais consolidadas acerca das relações destas variáveis. Por último, sugere-se ainda a adoção da abordagem qualitativa, com a aplicação de entrevistas, visando compreender, de maneira mais ampla, as questões acerca da atuação do profissional contábil e a influência das variáveis estudadas no exercício de sua profissão.

REFERÊNCIAS

- Barley, Stephen R. (1989). Careers, identities, and institutions: The legacy of the Chicago School of Sociology. In: M.B. Arthur, D.T. Hall, & B.S. Lawrence (Ed.). *Handbook of career theory*, (pp. 41-65). Cambridge University Press.
- Bougen, P. D. (1994). Joking apart: The serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 319–335. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90039-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90039-6)

- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2007). The changing role of management accountants. In: T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens, (Eds.). *Issues in management accounting*. Edinburgh: Prentice Hall.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757.
<https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Byrne, S. (2010). *Antecedents, characteristics, and consequences associated with the roles of management accountants, and assisting managers in their roles* [Doctoral dissertation, Dublin City University].
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498.
<https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1), 123–153. <https://doi.org/10.1080/0963818031000087853>
- Da Hora, H. R. M., Rego Monteiro, G. T., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: Um estudo com o coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2).
<https://doi.org/10.22456/1983-8026.9321>
- De Almeida Afonso, C. O., Cavalcante, R. V. M., & Cavalcante, D. V. M. (2016). Public management in Brazil: Reflections on the contemporary organizational model. In J. Leitão & H. Alves (Orgs.), *Entrepreneurial and Innovative Practices in Public Institutions* (p. 189–202). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-32091-5_10
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
- Enslin, Z. (2019). *Behavioural aspects that influence business decision-making by management accounting professionals* [Doctoral dissertation, University of Pretoria].
- Erhart, R., Mahlendorf, M. D., Reimer, M., & Schäffer, U. (2017). Theorizing and testing bidirectional effects: The relationship between strategy formation and involvement of controllers. *Accounting, Organizations and Society*, 61, 36–52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.07.004>
- Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: Reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3), 439–463.
<https://doi.org/10.1111/1467-6486.00058>
- Fisher, R.T. 1995. *Role stress, the type a behaviour pattern, and external auditor job satisfaction and performance* [Doctoral dissertation, Lincoln University].
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19–44. <https://doi.org/10.1080/096381897336854>
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001). The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), 423–451.
<https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0451>
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169–193.
<https://doi.org/10.1007/s10551-005-3095-7>
- Gibson, D. A. (2002). On-property hotel financial controllers: A discourse analysis approach to characterizing behavioral roles. *International Journal of Hospitality Management*, 21(1), 5–23.
[https://doi.org/10.1016/s0278-4319\(01\)00018-4](https://doi.org/10.1016/s0278-4319(01)00018-4)
- Goretzki, L., & Strauss, E. (2017). *The role of the management accountant: Local variations and global influences*. Routledge, Taylor & Francis Group.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299–321.
<https://doi.org/10.1006/mare.2002.0189>
- Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21–57.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.09.003>

- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica*. 5ª. ed. Porto Alegre: AMGH Editora LTDA.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks: Sage Publications
- Hiller, K., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). Management accountants' occupational prestige within the company: A social identity theory perspective. *European Accounting Review*, 23(4), 671–691. <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.849204>
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organization structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401–411. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90039-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90039-2)
- Horton, K. E., & Wanderley, C. de A. (2018). Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39–50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142. <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>
- Katz, D., & Kahn, R. L. (1970). *Psicologia social das organizações* (2ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- Karlsson, B., Hersinger, A., & Kurkkio, M. (2019). Hybrid accountants in the age of the business partner: Exploring institutional drivers in a mining company. *Journal of Management Control*, 30(2), 185–211. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00280-1>
- Keating, P. J., & Jablonsky, S. F. (1991). Get your financial organization close to the business. *Financial Executive*, 7(3), 44–51.
- Korhonen, Andreia. (2009). *Business angels in Brazil: Starting up a venture to unite Brazilian entrepreneurs and foreign investors*. [Doctoral dissertation, University of Applied Sciences].
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>
- Lengnick-Hall, C. A. (1992). Innovation and competitive advantage: What we know and what we need to learn. *Journal of Management*, 18(2), 399–429. <https://doi.org/10.1177/014920639201800209>
- Mael, F., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2), 103–123. <https://doi.org/10.1002/job.4030130202>
- Maroco, J., & Garcia-Marques, T. (2013). Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? *Laboratório de Psicologia*, 4(1). <https://doi.org/10.14417/lp.763>
- Mathias, B. D., & Williams, D. W. (2018). Giving up the hats? Entrepreneurs' role transitions and venture growth. *Journal of Business Venturing*, 33(3), 261–277. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2017.12.007>
- Milan, G. S., & Trez, G. (2005). Pesquisa de satisfação: Um modelo para planos de saúde. *RAE Eletrônica*, 4(2). <https://doi.org/10.1590/s1676-56482005000200002>
- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 228–244. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.04.001>
- Palomino, M. N., & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers. *Revista de Administração*, 51(2), 165–181. <https://doi.org/10.5700/rausp1232>
- Parker, S. K., Griffin, M. A., Sprigg, C. A., & Wall, T. D. (2002). Effect of temporary contracts on perceived work characteristics and job strain: A longitudinal study. *Personnel Psychology*, 55(3), 689–719. <https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.2002.tb00126.x>
- Paulsson, G. (2012). The role of management accountants in new public management. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 378–394. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00552.x>
- Rahman, S., & Ahmed, J. U. (2012). An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. *Indus Journal of Management & Social Science (IJMSS)*, 6(1), 18–30.
- Robalo, R., & Ribeiro, J. (2015). Analysing the construction of management accountants business partner role. *Contabilidade & Gestão*, 14, 9–40
- Sathe, V. (1984). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31–48. [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(83\)90004-9](https://doi.org/10.1016/0090-2616(83)90004-9)
- Siegel, G. (2000). The image of corporate accountants. *Strategic Finance*, 82(2), 71–71.

- Siegel, G., & Sorensen, J. E., (1999). *Counting more, counting less. Transformations in the management accounting profession*, The 1999 Practice Analysis of Management Accounting IMA.
- Sikka, P. (2009). Commentary on Roy Suddaby, Yves Gendron and Helen Lam “the organizational context of professionalism in accounting.” *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 428–432. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.10.001>
- Simon, H. A. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department.: A research study and report*. Controllership Foundation, Inc.. [New York]: [Controllership Foundation]
- Souza, G. H. C., Wanderley, C. de A., & Horton, K. (2020). Perfis dos controllers: autonomia e envolvimento dos profissionais de controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 003–022. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130301>
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 409–427. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.007>
- Tarrant, T. A. (2008). *Role conflict, role ambiguity and job satisfaction of the nurse executive*. [Doctoral dissertation, University of Nevada, Division of Health Sciences], Las Vegas.
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: Re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 55(1), 49-74.
- Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2015). Enrolling managers to accept the business partner: The role of boundary objects. *Journal of Management & Governance*, 19(3), 617-653. <https://doi.org/10.1007/s10997-013-9277-2>
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: An empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43. <https://doi.org/10.1108/18325910710732849>