

Perfil do *controller* e suas escolhas estratégicas: uma análise sobre *controllers* brasileiros e portugueses

The controllers' profile and their strategic choices: an analysis of Brazilian and Portuguese controllers

Mônica Aparecida Ferreira^a, Edvalda Araújo Leal^a, Ana Maria Dias Simões da Costa Ferreira^b, Layne Vitória Ferreira^a

^a Universidade Federal de Uberlândia - Brasil

^b Instituto Universitário de Lisboa - Portugal

Palavras-chave

Escolhas estratégicas.

Alto escalão.

Controller.

Valores.

Base cognitiva.

Keywords

Strategic Choices.

Upper Echelons.

Controller.

Values.

Cognitive Basis.

Resumo

O presente artigo tem como objetivo compreender como os valores e a base cognitiva propostos pela Teoria dos Altos Escalões são percebidos nas escolhas estratégicas de *controllers* que atuam em empresas do Brasil e de Portugal. Trata-se de um estudo descritivo com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados entre os anos de 2018 a 2020 a partir de entrevistas realizadas com *controllers* e *ex-controllers* vinculados a empresas de diferentes segmentos dos dois países. No total, foram realizadas vinte e três entrevistas, tendo sido os dados analisados por meio da análise de conteúdo. Os resultados revelaram que a experiência profissional prévia e a formação acadêmica dos profissionais, assim como o perfil do indivíduo, a estrutura hierárquica, a cultura organizacional e o nível de autonomia que é dado aos *controllers*, interferem em suas escolhas estratégicas em ambos os países. Coletivismo, racionalidade, dever e inovação foram os valores mais destacados pelos entrevistados como sendo essenciais para o cargo de *controller*.

Abstract

This article aims to understand how the values and cognitive basis proposed by the Upper Echelons Theory are seen in the strategic choices of controllers who work in companies in Brazil and Portugal. This is a descriptive study with a qualitative approach. Data were collected between the years 2018 and 2020 from interviews conducted with controllers and former controllers associated with companies from different sectors in these countries. A total of twenty-three interviews were conducted, and the data were analyzed using content analysis. The results revealed that previous professional experience and academic background, as well as the individual profile, the hierarchical structure, the organizational culture, and the level of autonomy given to the controllers interfere in their strategic choices in both countries. Collectivism, rationality, duty, and novelty were the values most emphasized by the interviewees as being essential to the position of controller.

Informações do artigo

Recebido: 02 de junho de 2021

Aprovado: 30 de setembro de 2021

Publicado: 28 de outubro de 2021

Implicações práticas

A pesquisa contribui para que as organizações reflitam sobre o perfil do *controller* que desejam para composição do alto escalão ao propor a discussão sobre como a formação acadêmica, as trajetórias profissionais e os valores pessoais devem estar alinhados às demandas organizacionais requeridas para atuação do *controller* enquanto parceiro do negócio.

Copyright © 2021 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados

Agradecemos a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), e a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG) pelo suporte.

Autor correspondente Tel. (34) 3239-4411

E-mail: monica.ferreira@ufu.br (M. A. Ferreira); edvalda@ufu.br (E. A. Leal); ana.simoed@iscte-iul.pt (A. M. D. S. da C. Ferreira);

lyvferreira@gmail.com (L. V. Ferreira)

Universidade Federal de Uberlândia. Av. João Naves de Ávila, 2121, Santa Mônica - Uberlândia/MG - 38408100, Brasil

1 INTRODUÇÃO

Estudos têm se dedicado a identificar os diferentes papéis assumidos pelos *controllers* no contexto organizacional. Embora algumas pesquisas sinalizem dois perfis específicos de *controller*, um mais voltado para a geração de informação para dar suporte à tomada de decisão (*bean counter*) e outro mais alinhado ao processo de gestão da empresa (*business partner*), verifica-se que esse profissional tem atuado cada vez mais como parceiro de negócios dentro das organizações (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Goretzki, Strauss & Weber, 2013; Lavarda, Scussel & Schafer, 2020), compondo, muitas vezes, o Alto Escalão das empresas (Garrison & Noreen, 2001).

A Teoria dos Altos Escalões propõe que as organizações gerenciem recursos diferentes e, com isso, alcancem resultados distintos (Barney, 1991). Os executivos são vistos, então, como recursos e, estando à frente das decisões estratégicas das empresas, eles representam um diferencial (Serra, Tomei & Serra, 2014). Para compreender os resultados organizacionais, é preciso voltar-se para quem está à frente das empresas e isso sugere que as decisões estratégicas sofrem influência das características demográficas dos indivíduos, da base cognitiva, dos seus valores e das personalidades de quem ocupa o alto escalão (Hambrick & Mason, 1984). Por isso, justifica-se a escolha pela Teoria dos Altos Escalões como suporte teórico deste estudo.

Ao assumir que o *controller* está envolvido e influencia o processo de gestão estratégica das empresas, define-se o seguinte problema de pesquisa: como os valores e a base cognitiva propostos pela Teoria dos Altos Escalões são percebidos nas escolhas estratégicas de *controllers* que atuam em empresas do Brasil e de Portugal? Logo, este estudo tem como objetivo compreender como os valores e a base cognitiva propostos pela Teoria dos Altos Escalões são percebidos nas escolhas estratégicas de *controllers* que atuam em empresas dos dois países.

Percebe-se que há uma lacuna na literatura que trate sobre como as características individuais podem influenciar na atuação dos *controllers* no contexto organizacional e como esses indivíduos se comportam nos diferentes ambientes organizacionais. Daí a necessidade de se investigar a atuação do *controller* e o seu envolvimento com as escolhas estratégicas nas empresas (Robalo & Ribeiro, 2017).

Souza, Wanderley e Horton (2020) ressaltam que a profissão do *controller* vem sendo marcada por inúmeras mudanças. Embora haja um esforço de órgãos e do arcabouço teórico levantado para se delinear um perfil específico para os *controllers*, isso ainda não foi possível dadas as especificidades e as alterações do mercado e, adicionalmente, devido às características específicas das organizações. Ademais, entende-se que a figura do *controller* é fundamental para o processo de gestão das organizações, tendo em vista seu esforço para o acompanhamento do planejamento estratégico (Lavarda et al., 2020). Nesse sentido, é importante compreender a atuação dos *controllers* além dessa perspectiva, a fim de elucidar os fatores que influenciam na forma como esses profissionais operam no processo estratégico organizacional.

A relevância desta pesquisa está na necessidade de se compreender o que motiva gestores e empresas a tomarem determinadas decisões, o que implica identificar as crenças e as inclinações dos atores com maior grau de influência dentro das organizações. Isso porque o alto escalão é formado por indivíduos que estão diretamente envolvidos nas escolhas estratégicas das empresas (Hambrick & Mason, 1984).

O presente trabalho contribui para a discussão sobre o perfil e a atuação do *controller* a partir da investigação de como os valores e a base cognitiva são percebidos nas escolhas estratégicas desse profissional. Os valores abordados são os sugeridos por Hambrick e Brandon (1988): coletivismo, dever, racionalidade, inovação, materialismo e poder. Como base cognitiva, foram consideradas a formação acadêmica e as experiências passadas (Hambrick & Mason, 1984).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda a discussão em torno do perfil do *controller*, bem como as escolhas estratégicas no processo de gestão e a Teoria dos Altos Escalões.

2.1 O perfil do *controller*

O debate sobre os diferentes papéis desempenhados pelo *controller* ocorre há algum tempo (Simon, Guetzkow, Kozmetsky & Tyndall, 1954; Hopper, 1980; Borinelli, 2006; Lunkes & Schnorrenberger, 2009). A literatura, por sua vez, revela a dicotomia em torno das atribuições exercidas pelo *controller*, ora como *bean counter* – envolvido na geração de informações para suporte à tomada de decisão –, ora como *business partner* – imerso no processo de gestão da empresa enquanto parceiro de negócios (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Goretzki et al., 2013).

A visão tradicional sobre o *controller* (pautada na coleta e apresentação de dados para a alta gestão) tem mudado, pois as informações que são desenvolvidas por ele impactam diretamente na criação de valor, o que implica em uma nova responsabilidade ligada às outras atribuições que também abrangem a geração de valor no contexto organizacional (Lavarda et al., 2020).

Acerca da atuação dos *controllers*, o estudo de Vicente, Major, Pinto e Sardinha (2009) verificou o papel desses profissionais em empresas portuguesas no Século XXI. Os resultados mostraram que os *controllers* estão mais focados no processo de integração das diferentes fontes de informação, financeiras e não-financeiras, envolvendo-se cada vez mais com questões estratégicas, diferentemente do que ocorria no passado, quando esses profissionais atuavam, principalmente, no controle da performance financeira.

Com base no novo papel que tem sido assumido pelo *controller* nas empresas, que é orientado à estratégia e parceria nos negócios, Rouwelaar, Bots e De Loo (2018) investigaram quais fatores estimulam ou dificultam a influência dos *controllers* nas decisões gerenciais. A pesquisa analisou 119 *controllers* de unidades de negócios e a forma como eles influenciam nas decisões operacionais e estratégicas. O estudo revelou que, embora os *controllers* das unidades de negócio influenciem nas decisões operacionais tomadas pelos gerentes, o mesmo não ocorre em relação às decisões estratégicas.

Quanto ao perfil do *controller*, Fiirst, Pamplona, Lavarda e Zonatto (2018) pesquisaram o profissional desejado pelo mercado de trabalho e a evolução da profissão no contexto brasileiro a partir de anúncios publicados no jornal “O Estado de São Paulo”. Sobre o perfil comportamental, os resultados indicaram que o *controller*, para atender à demanda do mercado, deve ter liderança, formação acadêmica em contabilidade, economia, administração ou engenharia, além de pós-graduação e, em determinados casos, conhecimento em língua inglesa e experiência de cerca de 5 anos.

Souza, Wanderley e Horton (2020) pesquisaram dois perfis específicos: *bean counters* e *business partners*, cuja finalidade foi a de verificar as atividades típicas desempenhadas por eles, bem como o tipo mais encontrado nas organizações brasileiras e, ainda, verificar se a autonomia e o envolvimento desses profissionais estariam associados ao porte e à descentralização das empresas. Os resultados evidenciaram que o perfil *bean counter* é o que prevalece, enquanto o porte da empresa não se mostrou relevante. Por sua vez, a descentralização pareceu influenciar positivamente a autonomia e o envolvimento do *controller* no ambiente organizacional.

Para o desenvolvimento deste estudo, considera-se que o *controller* atua nas decisões estratégicas das organizações. Assim, a seção seguinte apresentará o contexto que envolve as escolhas estratégicas, bem como a teoria que sustenta a presente pesquisa.

2.2 As escolhas estratégicas no processo de gestão e a Teoria dos Altos Escalões

Miles e Snow (1978) defendem que, ao investigar as decisões estratégicas, é possível identificar como as estratégias, de fato, são implementadas, bem como compreender como as ações gerenciais e os aspectos gerais da empresa interferem no desempenho organizacional. Logo, as escolhas estratégicas devem ser analisadas tanto pelo conteúdo ao qual se relacionam quanto pela forma como a estratégia é aplicada nas organizações.

O Alto Escalão das organizações é composto por indivíduos ou equipes que as direcionam para caminhos estratégicos. Nesse sentido, a Teoria dos Altos Escalões – ou Teoria dos Escalões Superiores – tem como intuito explicar as estratégias organizacionais e o desempenho das empresas sob a ótica das características pessoais daqueles que estão envolvidos no processo de gestão da organização, que é o alto escalão (Hambrick & Mason, 1984). Assim, essa teoria busca evidenciar quais características específicas (demográficas, valores, base cognitiva, experiências passadas e personalidades) influenciam nas escolhas estratégicas organizacionais dos gestores (Hambrick, 2007; Santos, Lunkes, Bortoluzzi & Schafer, 2017).

Ao analisar como as características dos CEOs e dos presidentes dos conselhos influenciam o desempenho das organizações, Amran, Yusof, Ishak e Aripin (2014) verificaram, a partir da análise do “retorno sobre os ativos”, que aspectos como idade, etnia, qualificação profissional, tamanho da empresa e tempo de atuação influenciam os resultados da organização.

Ao assumir que a figura do *controller* está inserida no Alto Escalão das empresas (Garrison & Noreen, 2001), dada a responsabilidade que lhe é atribuída, percebe-se a sua contribuição para o bom desempenho organizacional (Kanitz, 1976). Ademais, o *controller* também está envolvido no processo de tomada de decisão das organizações (Pipkin, 1989).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este é um estudo descritivo com abordagem qualitativa. Para a realização da pesquisa, utilizou-se a entrevista, que é defendida como uma das principais técnicas de construção de dados na pesquisa qualitativa. Assim, foi elaborado um roteiro de entrevistas semiestruturadas com perguntas que versavam sobre as categorias propostas para análise das escolhas estratégicas envolvendo os *controllers* com o propósito de atender o objetivo do estudo.

O público investigado é composto por *controllers* que atuam em empresas de diferentes segmentos, bem como *ex-controllers* que ocupam atualmente cargos de alta gestão (Diretoria, CFO e CEO). O acesso aos *controllers* ocorreu por conveniência e acessibilidade, incluindo a técnica ‘bola-de-neve’, quando os próprios participantes indicam outros colegas. Os agendamentos foram realizados por contatos via *e-mail* e/ou telefones/*Whatsapp*[®].

A descrição do perfil dos participantes é apresentada na análise dos resultados, tendo sido entrevistados profissionais do Brasil (atuantes em empresas dos Estados de Minas Gerais, São Paulo e Ceará) e de Portugal (atuantes em empresas das regiões de Lisboa, Porto, Aveiro, Setúbal e outras) de diferentes segmentos empresariais e porte de empresas.

As entrevistas com os *controllers* brasileiros ocorreram em dois períodos: i) de novembro de 2018 a abril de 2019; e ii) de abril a agosto de 2020. Já as entrevistas com os *controllers* portugueses ocorreram entre fevereiro e agosto de 2020. Cabe ressaltar que, até fevereiro de 2020, as entrevistas foram realizadas presencialmente e, após esse período, elas aconteceram de forma remota, com o auxílio do *Skype*[®], *Google Meet*[®] e *Whatsapp*[®], devido à pandemia do COVID-19 e ao isolamento social exigido para o momento. As entrevistas foram gravadas e duraram, em média, de 40 minutos a 1 hora cada. No total, foram realizadas vinte e três entrevistas, sendo treze delas no Brasil e dez em Portugal.

Os relatos obtidos foram analisados por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2011). Para codificar as categorias, utilizou-se o método *template analysis*, que consiste em um modo de analisar os dados qualitativos por meio do desenvolvimento de um modelo de codificação que resume os temas identificados pelo pesquisador como importantes em um conjunto de dados, os quais foram organizados de maneira significativa e útil (King, 2004). Ainda, foram utilizadas para codificação dos participantes brasileiros as formas B1, B2, B3 até B13 e, para os portugueses, PT1, PT2, PT3 até PT10, cuja finalidade foi a de preservar a identidade dos participantes.

As categorias analisadas nesta pesquisa foram extraídas da Teoria dos Altos Escalões e da literatura que trata da Controladoria, sendo elas: trajetória profissional; qualificação acadêmica; participação nas escolhas estratégicas; e valores. Os valores investigados na pesquisa são sugeridos por Hambrick e Brandon (1988): coletivismo, dever, racionalidade, inovação, materialismo e poder. Como base cognitiva, serão consideradas a formação acadêmica e as experiências passadas (Hambrick & Mason, 1984). O Quadro 1 apresenta o desenho de pesquisa adotado.

Objetivo da pesquisa	Compreender como os valores e a base cognitiva propostos pela Teoria dos Altos Escalões são percebidos nas escolhas estratégicas de <i>controllers</i>
Técnica /Coleta de Dados	Entrevistas semiestruturadas
Participantes	<i>Controllers</i> do Brasil e de Portugal
Categorias analisadas	Trajетória profissional; Qualificação acadêmica; Participação nas escolhas estratégicas; e Valores

Quadro 1. Desenho de pesquisa

Fonte: elaborado pelas autoras

Destaca-se que este estudo não tem como pretensão analisar comparativamente os *controllers* de Brasil e de Portugal, mas, sim, compreender as especificidades dos diferentes perfis desses profissionais nos dois países.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Primeiramente, torna-se relevante apresentar o perfil dos entrevistados. Dentre os 10 (dez) entrevistados em Portugal, 7 (sete) são mulheres, enquanto, no Brasil, dos 13 (treze) participantes, 7 (sete) também são mulheres. Percebe-se que, entre os *controllers* brasileiros, salvo uma exceção (que é engenheiro de produção), todos são graduados em Ciências Contábeis e a maioria cursou MBA, tendo dois entrevistados cursado mestrado e um cursado doutorado. Entre os *controllers* portugueses, a maioria é graduada em Gestão, porém, também há outras formações, como: Comunicação, Ciências da Computação e Bioquímica, tendo todos cursado MBA e 4 (quatro) entrevistados concluído o mestrado. Em relação à faixa etária dos entrevistados, a maioria (56,52%) tem de 25 a 40 anos e 43,48% têm acima de 41 anos de idade.

A análise dos resultados foi segregada a partir das categorias previamente definidas. Cabe ressaltar que as transcrições foram analisadas, considerando as etapas propostas por Bardin (2011), destacando-se as quotations relevantes por entrevistado e categoria de análise, o que permitiu identificar as principais inferências do estudo.

4.1 Trajetória profissional

Para conhecer a trajetória profissional dos entrevistados, solicitou-se que eles compartilhassem informações sobre suas experiências profissionais e sobre a formação acadêmica. Verificou-se que a trajetória profissional dos *controllers* brasileiros é marcada pelo ingresso precoce no mercado de trabalho, ocupando, inicialmente, cargos mais operacionais até alcançar cargos mais altos na gestão das empresas. Foi possível notar, pelos relatos, que a escolha desses profissionais pela formação em Contabilidade se deve, muitas vezes, ao fato de já atuarem na área. Nesse sentido, segue o relato de um *controller* entrevistado: “*Eu, com 13 anos, comecei no escritório do meu tio, um escritório de contabilidade. Comecei como office boy, seis meses depois, eu estava fazendo atividades de contabilidade...*” (BR6).

Por outro lado, as falas dos entrevistados portugueses revelaram que, naquele país, é mais comum a inserção no mercado de trabalho após o ingresso na faculdade (em estágios) ou, até mesmo, após a conclusão do curso. Isso, provavelmente, está relacionado à maneira como a formação acadêmica ocorre no país. Em Portugal, é comum que os alunos concluam a graduação (aproximadamente, em três anos) e, logo após, iniciem uma especialização (ou mestrado), adicionando mais dois anos à formação. Somente após esse período, ocorre o que eles chamam de “aplicação para uma vaga” de trainee ou a ocupação de outra vaga de emprego efetivo. O relato a seguir demonstra como isso ocorre:

Após concluir o mestrado em gestão, comecei a trabalhar como trainee em uma empresa da área da saúde com comunicação e marketing. Depois desse período, fui contratada pela empresa, ficando responsável pela análise de indicadores de saúde, indicadores de serviço, níveis de serviços, tempo de espera, etc. Tempo depois, recebi a proposta de trabalho da empresa onde estou atuando (PT4).

Ao serem questionados sobre a trajetória profissional ter influenciado o exercício do cargo atual, as respostas foram unânimes e afirmativas, tanto no Brasil quanto em Portugal, como exemplificado nos trechos a seguir.

Se tivesse, talvez, que escolher aqui uma pessoa, provavelmente, talvez, escolheria a mais experiente, porque acaba por ter um know-how, que é muito importante na função de controller. A experiência acadêmica e eu sei, porque, ainda estou estudando, já tenho alguns anos de experiência... Acaba por nunca ser o suficiente não, é? Eu acho que alguém mais experiente nesta função pode ser determinante (PT3).

Sabe, por mais que você vai aprendendo, todo dia você aprende coisa nova, todo dia tem coisa nova pra você aprender, mas os erros que você cometeu lá atrás, você traz já como bagagem pra não cometer agora. E os acertos também. E aí você pega o que você já acertou e melhora. Então, eu acho que a bagagem que você carrega, não só no perfil... no ponto de controladoria, eu acho que... nessa área contábil, financeira, agrega demais (BR9).

Com base no exposto e nas entrevistas de forma geral, percebe-se que a experiência é um dos fatores determinantes na carreira profissional dos entrevistados, embora outras características também influenciem, como: a personalidade, a idade, a formação acadêmica, os valores, as vivências pessoais, dentre outros. Na percepção dos respondentes, a experiência faz com que o profissional vivencie situações diversas e, à medida que criam um histórico de decisões, eles se sentem preparados para escolhas mais assertivas no futuro.

Outro ponto observado na trajetória profissional é sobre a formação internacional dos participantes. Ao analisar a experiência dos *controllers*, verifica-se que uma das entrevistadas brasileira teve experiência internacional acadêmica, pois parte do seu MBA foi feito em Ohio, nos Estados Unidos, e apenas um entrevistado português realizou um curso na área de negócios em Harvard, também nos Estados Unidos. Os demais *controllers*, principalmente, aqueles que trabalham em multinacionais, têm experiência em operações com estrangeiros e em outras línguas, mas não tiveram a vivência profissional em outro país. Para Nielsen e Nielsen (2013), a experiência internacional traz benefícios no que tange ao aumento do conhecimento acerca do mercado internacional, desenvolvimento de habilidades e expansão da rede de contatos.

Os resultados corroboram Hambrick e Mason (1984), os quais defendem que a experiência e o tempo na função são decisivos para os gestores no que se refere às suas escolhas estratégicas. Dessa forma, pode-se inferir a proposição de que gestores com diferentes *backgrounds* profissionais terão posicionamentos distintos ao se depararem com uma situação gerencial a ser resolvida, assim como apontam outros estudos que também se dedicaram a analisar a experiência profissional (Troy, Smith & Domino, 2011; Crossland, Zyung, Hiller & Hambrick, 2014; Bortoluzzi, Zakaria, Santos & Lunkes, 2016).

4.2 Qualificação acadêmica

Ao analisar a qualificação acadêmica dos entrevistados, verificou-se que, dentre os *controllers* brasileiros, a maioria é graduada em Ciências Contábeis e tem pós-graduação lato sensu (MBA), além de três entrevistados que cursaram mestrado e um que cursou doutorado. Esses resultados dialogam com Fiirst et al. (2018), que sinalizaram uma maior demanda por profissionais com pós-graduação para exercerem o cargo de *controller* dada a importância do seu papel para as organizações e o maior nível de conhecimento requerido desse profissional. Dentre os portugueses, a formação acadêmica que se destacou foi o curso de Gestão, embora outras formações tenham sido citadas, como: Comunicação, Ciências da Computação e Bioquímica. Ademais, todos os entrevistados portugueses cursaram MBA e quatro entrevistados cursaram mestrado.

Quando questionados se, para o exercício da função de *controller*, seria importante a *expertise* contábil ou se uma pessoa formada em outra área também poderia atuar, as opiniões se dividiram entre os entrevistados. A título de exemplificação, apresentam-se os relatos a seguir.

[...] Eu vejo que tem jeito de conseguir sendo de outros cursos, mas com formação boa nessa questão de liderança, essa questão de busca pelo conhecimento. Se ele tem isso bem desenvolvido, ele consegue se cercar ali do básico, do que precisa do controle de contabilidade. Porque de novo, se ele tem pessoa qualificada abaixo dele, ele não tem que ficar se envolvendo tanto nesse operacional (contábil). Ele tem que ter uma noção e aí isso talvez lendo livros, fazendo pós-graduação, por exemplo (BR1).

Eu acho que é perfeitamente natural que outras áreas também consigam fazer bem. Talvez, lá está, teriam umas lacunas nesses processos mais contábeis de, por exemplo: eu tenho uma base de Contabilidade, sei que aquele ponto ali precisa ser melhorado, tenho noção de como aquilo ocorre na Contabilidade. Para o papel de controller em si, não parece que seja absolutamente essencial porque existem as pessoas na Contabilidade para dar esse tipo de apoio (PT6).

Os trechos acima sugerem que os entrevistados que não veem a graduação em Ciências Contábeis como essencial, valorizam em maior grau as características pessoais. Nesse sentido, foram mencionadas a liderança e a proatividade em buscar novos conhecimentos, tendo sido indicado também que o *controller* busque outras formas de agregar o conhecimento que lhe falta por meio de especializações e outros cursos extracurriculares.

Os entrevistados que defendem a Contabilidade como formação essencial ao cargo creditam a ela os aspectos técnicos que permeiam a profissão, dentre eles: tributários, normas societárias, técnicas de *reporting*, técnicas gerenciais, dentre outros. Entre outros participantes, principalmente, os portugueses, há um entendimento de que o conhecimento relacionado à gestão e liderança são essenciais, como evidencia o trecho a seguir:

Eu acho que tem uma vantagem por ter um leque acadêmico tão rico, porque muito facilmente consigo ver o negócio e a parte estratégica. [...] Não podia ser uma contadora e nem uma analista financeira pura. Eu enquadrado no controle e gestão, porque no controle e gestão é muito mais amplo, do que a parte estritamente financeira (PT4).

Sobre a pós-graduação, não houve consenso entre os entrevistados, entendendo a maioria que o mestrado e/ou doutorado contribuem para o exercício da função de *controller* por proporcionar a consolidação de conhecimentos, bem como por possibilitar o contato com novas ferramentas gerenciais e permitir a troca de experiências com outros profissionais que estão no mercado.

Consoante a isso, Goll, Sambharya e Tucci (2001) asseveram que executivos com maior nível educacional tendem a encontrar soluções mais criativas frente aos problemas gerenciais que enfrentam.

Os resultados quanto à formação acadêmica apontam que, no Brasil, a formação em Ciências Contábeis para o exercício do cargo de *controller* parece ser a mais adequada na percepção dos investigados, corroborando Fiirst et al. (2018), que apontaram a Contabilidade como um dos cursos mais requisitados para exercer a referida função. Já em Portugal, destaca-se a formação em Gestão e em outras áreas.

Nota-se que a formação acadêmica, de forma geral, contribui para o exercício da função de diferentes formas, seja por meio da aquisição de novos conhecimentos teóricos (normas internacionais de contabilidade, normas fiscais, finanças), seja pela aplicação de técnicas de análise de investimento ou, ainda, pelo contato com as melhores práticas e ferramentas gerenciais que estão disponíveis no mercado (por meio das especializações).

4.3 Participação nas escolhas estratégicas

Os entrevistados foram questionados sobre o envolvimento do *controller* nas escolhas estratégicas no ambiente organizacional. As transcrições a seguir ilustram as opiniões dos participantes.

Eu acho que qualquer decisão tomada sem a participação da Controladoria na empresa, eu acho que ela está, ela pode ter muito maior risco de dar errado. Então, se existe uma análise de investimento, uma análise de contratação, uma análise de ação, se não existe primeiro uma análise da Controladoria e do controller tomando uma decisão, eu acho que a chance de dar errado, ela é maior. [...] Então, eu acho que, pra informação ser completa, pra tomada de decisão, tem que ter a participação do controller, sim, e da controladoria (BR4).

[...] Então, é isso. A gente passa a ser estratégico quando a gente consegue prever alguma dessas alterações visando o negócio. Ou seja, a gente tem muita visão de negócio. [...] Essa mobilidade que hoje a gente tem dentro do negócio que traz pra gente essa estratégia (BR10).

Por exemplo, na apuração de resultados. Portanto, pode estar, tem que estar, o controller, pelo menos, o controller, posso dizer, assim, tem que estar na apuração de resultados pra discutir, neste caso, estratégia. Por que tiveram tal resultado? Qual foi a parte do negócio que teve mais input ou menos input?! [...] também, naquelas reuniões de, de, digamos de atividades, ou seja, projetos, reuniões de projetos é um exemplo em que a pessoa tem que estar presente pra discutir custos, para discutir... Portanto, isso pode 'linkar' também para discutir a estratégia da empresa, se a empresa está indo para o caminho vislumbrado ou não, não é? (PT9).

Os trechos apresentados revelam a percepção dos entrevistados quanto ao grau de envolvimento do *controller* nas escolhas estratégicas das organizações. Os relatos reforçam a atuação desse profissional não apenas no planejamento operacional, mas também na análise e no direcionamento estratégico da organização dada a visão analítica e global que ele tem.

Importante destacar que a maioria dos *controllers* ponderam que o seu grau de envolvimento com as escolhas estratégicas é dado pela atribuição e autonomia concedida a ele pela entidade. Assim, pode-se inferir que não é possível estabelecer claramente o nível estratégico de um *controller* sem adentrar na estrutura hierárquica organizacional e entender como o alto escalão percebe o *controller*: se apenas como fornecedor de informações e mais operacional ou se como um “parceiro de negócio”, que auxilia nas decisões estratégicas e corporativas da organização.

Em síntese, verifica-se que os entrevistados associam a sua participação nas escolhas estratégicas com o poder que têm de auxiliar nas decisões do alto escalão, principalmente, por deterem informações que contribuem para prever caminhos e tendências de negócios. Portanto, os *controllers* veem a Controladoria como setor estratégico da empresa à medida que gera informações capazes de auxiliar nas decisões e no processo decisório. Esse achado corrobora Vicente et al. (2009), Lavarda et al. (2020) e Santos et al. (2020), ao indicar que a atuação do *controller* não se limita ao controle da performance financeira, pois sinaliza sua participação em atividades que influenciam na tomada de decisão em nível operacional ou estratégico.

Os resultados reforçam o papel do *controller* como aquele que exerce função gerencial-estratégica dentro das empresas (Borinelli, 2006) e avança, incrementando a discussão de Goretzki, Strauss e Weber (2013) e Souza, Wanderley, Horton (2020) sobre o crescimento do perfil do *controller* como *business partner* (parceiro de negócios).

4.4 Valores

Neste estudo, as dimensões de valores consideradas foram: coletivismo, dever, racionalidade, inovação, materialismo e poder (Hambrick & Brandon, 1988). Quando perguntados sobre quais dimensões julgavam fazer mais sentido para o cargo de *controller*, os entrevistados expuseram suas opiniões, como ilustrado na Figura 1, a seguir.

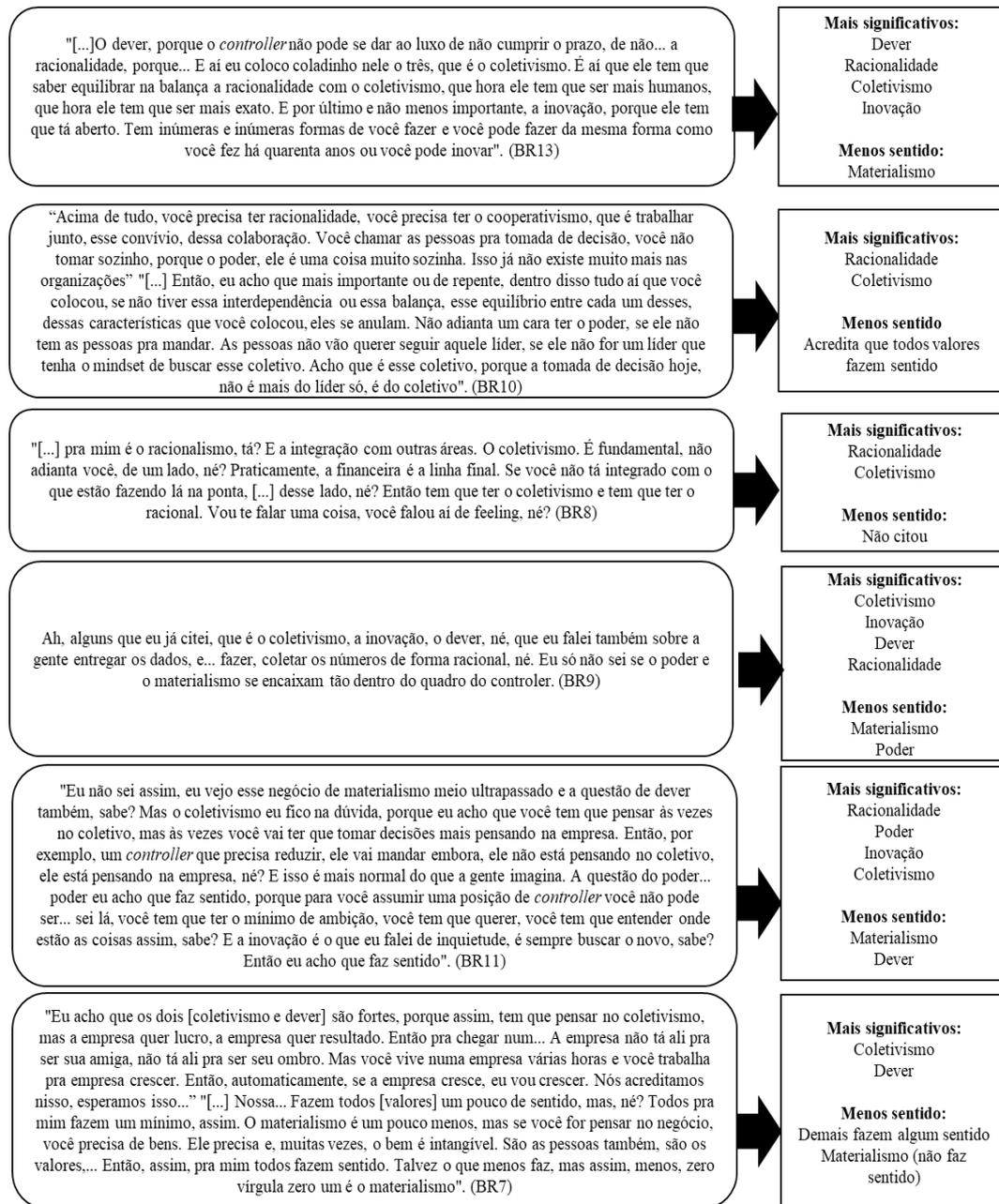


Figura 1. Valores (Brasil)

Fonte: elaborada pelas autoras

A Figura 1 expõe exemplos de trechos extraídos das entrevistas com os profissionais brasileiros, evidenciando as dimensões dos valores mais citados (que fazem mais sentido para a função de *controller*), sendo elas: a racionalidade e o coletivismo, seguidos pelo dever e inovação. Já a dimensão do poder foi pouco citada, não sendo o materialismo mencionado por qualquer um dos respondentes.

A Figura 2 ilustra alguns recortes dos principais achados das entrevistas em Portugal.

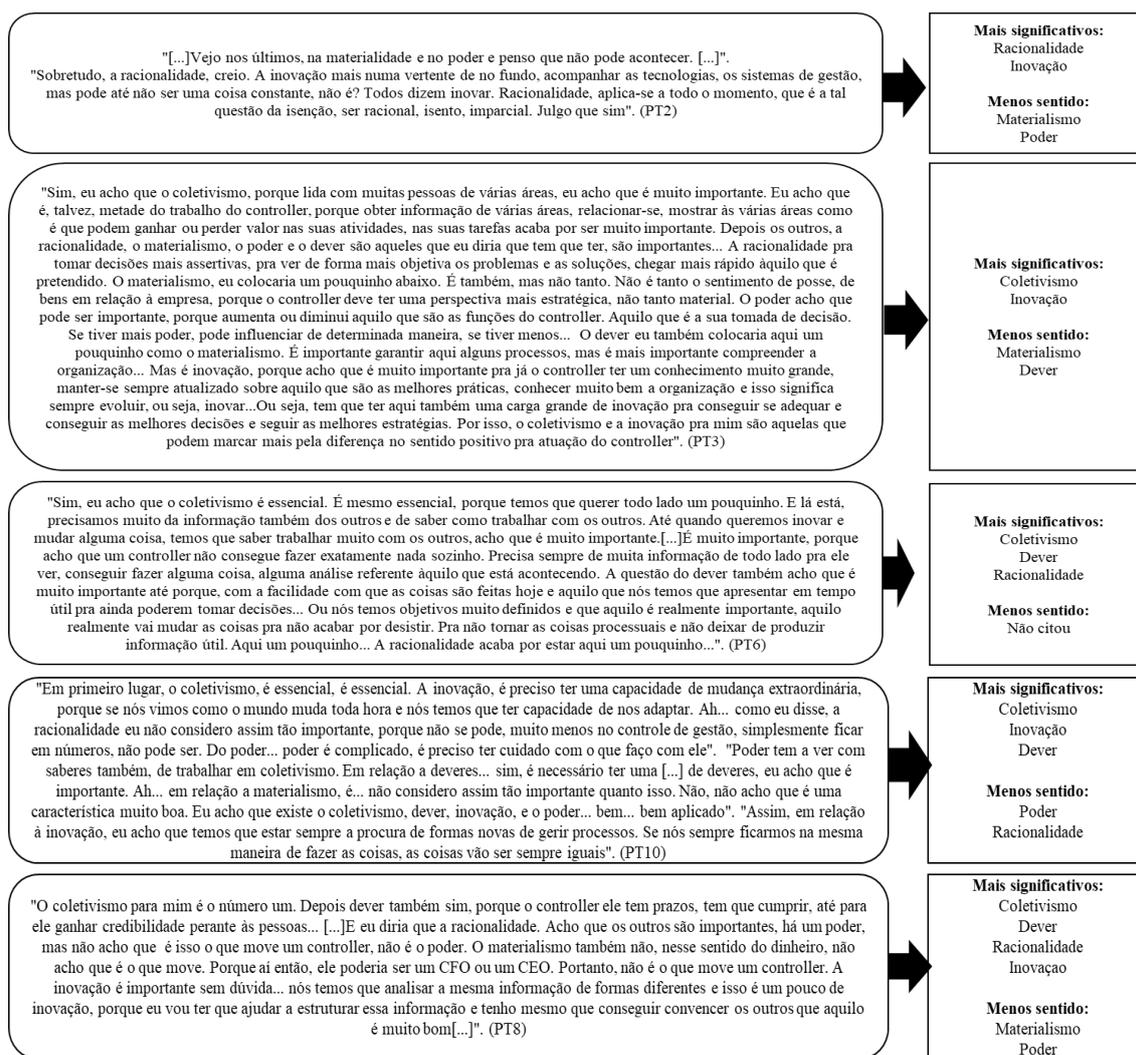


Figura 2. Valores (Portugal)

Fonte: elaborada pelas autoras

De maneira geral, para os entrevistados portugueses, o coletivismo é essencial para o cargo de *controller*, assim como para os brasileiros. A racionalidade também foi mencionada, porém com menor frequência. Já a inovação e o dever também apareceram significativamente entre os valores comentados.

O coletivismo remete a noções de sistemas sociais, cuidado com o interesse do grupo, responsabilização pelos membros do grupo, processo decisório participativo, dentre outros aspectos. Assim, verifica-se que o coletivismo se faz presente tanto na integração do *controller* com sua equipe, bem como na sua conexão com todas as unidades de negócios e setores da organização, entendendo-a como um sistema único e no qual deve prevalecer o interesse do coletivo acima do individual.

A racionalidade tem como principal característica deixar de lado as emoções e basear-se em fatos e dados (normalmente, calculáveis) para fundamentar as decisões. Esse valor foi apontado como um dos mais importantes para o *controller*, pois, ainda que o profissional tenha uma experiência acumulada pautada em sua trajetória profissional, não se espera que o *controller* fundamente suas decisões no “*feeling*” do negócio, mas em análises, em cálculos e em estudos de viabilidade para auxiliar nas decisões a serem tomadas.

O dever foi citado mais vezes no cenário brasileiro, sobretudo, quanto à necessidade de cumprimento de prazos e metas. Entre os portugueses, foi citada, adicionalmente, a inovação como sendo algo importante para o cargo de *controller*, pois o mesmo deve estar sempre aberto a mudanças e a novos jeitos de se fazer determinada atividade, aperfeiçoando-se constantemente.

Dentre os entrevistados brasileiros, os valores considerados menos importantes foram o materialismo e o poder. Movimento similar ocorreu entre os *controllers* portugueses, contudo, o poder foi percebido e citado como sendo essencial para alguns no que tange à autoridade/respeito de seguir alguém enquanto líder de uma equipe.

Todos os entrevistados consideraram o coletivismo como fundamental para o exercício do cargo, em virtude da boa relação interpessoal que o *controller* deve ter tanto com as equipes, que são fontes de informação para a controladoria, quanto com o alto escalão, sobretudo, no momento de comunicar as análises realizadas. Santos et al. (2020) corroboram esses achados, pois os autores consideram que as habilidades interpessoais permitem engajamento dessa profissão dentro da organização.

Os resultados encontrados a partir das entrevistas com *controllers* e *ex-controllers* brasileiros e portugueses reforçam como os valores pessoais influenciam as escolhas estratégicas, corroborando os estudos de Hambrick e Mason (1984), Finkelstein, Hambrick e Cannella (2009) e Chin, Hambrick e Treviño (2013). Isso evidencia que os valores pessoais são características importantes para se delinear o perfil de um *controller*, tendo em vista as expectativas que se espera dele nas organizações.

5 CONCLUSÃO

Embora a literatura aponte a dicotomia existente entre os diferentes papéis desempenhados pelo *controller* (Lavarda et al., 2020), ora atuando como *bean counter*, ora atuando como *business partner*, é notável o crescimento dessa última abordagem sobre o profissional, tendo em vista os achados encontrados nesta pesquisa.

Os resultados sugerem que a experiência profissional prévia e a formação acadêmica influenciam nas escolhas estratégicas dos *controllers* dos dois países. Também foi possível perceber que a forma como os *controllers* se envolvem com essas escolhas, relaciona-se ao perfil dos mesmos e ao grau de autonomia que é atribuído ao profissional, dentre outros fatores. Esses achados reforçam a tendência que tem sido apontada pelas pesquisas, as quais sugerem que o *controller*, gradativamente, tem se orientado mais para a formulação e implementação de estratégias enquanto parceiro de negócios, contrariando a visão tradicional no que se refere ao seu papel de auxiliar na tomada de decisão dos gestores (Lavarda et al., 2020).

Esta pesquisa contribui ao evidenciar como o perfil do *controller* influencia nas suas escolhas estratégicas, repercutindo, conseqüentemente, nas decisões que ocorrem no contexto organizacional. Compreender como a formação acadêmica, as experiências profissionais e os valores pessoais de cada profissional interferem na visão gerencial do gestor possibilita às organizações orientarem seus recursos humanos de forma hierárquica, a fim de otimizar os resultados almejados. Espera-se, ainda, que este estudo contribua para que as organizações reflitam sobre o perfil do *controller* que desejam para composição do alto escalão. Além disso, este estudo contribui para a reflexão sobre o fato de que a formação acadêmica, as trajetórias profissionais e os valores pessoais devem estar alinhados às demandas organizacionais requeridas para a atuação do *controller* enquanto parceiro do negócio.

É possível inferir que o *controller*, por ser detentor de informações gerenciais importantes, tem potencial para contribuir com as escolhas estratégicas desde que tenha espaço para atuação nas organizações e, concomitantemente, desenvolva “*soft skills*” para ocupar tal lugar.

Adicionalmente, percebe-se a necessidade de que haja uma mudança no perfil do *controller* para que ele se torne, de fato, “parceiro de negócios”. Todavia, isso envolve além das próprias características pessoais desse profissional, como: a qualificação acadêmica, suas experiências profissionais e seus valores, bem como a estrutura organizacional, de modo a permitir a participação do *controller* nas escolhas estratégicas. Além disso, percebem-se diferenças, inclusive, na estrutura organizacional adotada pelas empresas no Brasil e Portugal, refletindo nas funções da controladoria e, conseqüentemente, na atuação do *controller*. Tais apontamentos podem contribuir para que os profissionais da Controladoria reflitam sobre a necessidade da qualificação continuada na área de gestão para que sejam mais assertivos no planejamento da carreira e no desenvolvimento pessoal para o êxito de sua atuação.

Espera-se que a pesquisa contribua também com os jovens que estão no início da trajetória profissional e que almejam o cargo de *controller* para que: se orientem quanto à importância da experiência profissional alinhada com esse propósito; a formação acadêmica sirva de suporte nas funções exercidas na controladoria; considerem realizar a pós-graduação para se especializarem; e, ainda, estejam atentos aos valores apontados como relevantes para o exercício da função, como o coletivismo, a racionalidade, a inovação e o dever.

Como limitação deste estudo, cabe mencionar a pandemia do COVID-19, que se intensificou na Europa no mês de março de 2020, inviabilizando as entrevistas presenciais em Portugal (dado o decreto de *lockdown* no país). Outra limitação que merece ser pontuada, refere-se às entrevistas feitas com os *controllers* portugueses em virtude da dificuldade de compreensão das expressões idiomáticas utilizadas e, ainda, as dificuldades inerentes à modalidade remota, haja vista a realização das entrevistas no modo online.

Sugere-se, para futuras pesquisas, que sejam investigadas as percepções de outros atores do alto escalão das organizações (o CEO e o CFO, por exemplo) quanto à atuação e à influência dos *controllers* nas decisões estratégicas. Recomenda-se, ainda, a investigação sobre a formação acadêmica, a trajetória profissional e a influência dos valores na atuação do *controller* sob uma perspectiva de gênero.

REFERENCES

- Amran, N. A.; Yusof, M. A. M.; Ishak, R.; & Aripin, N. (2014). Do characteristics of CEO and chairman influence government-linked companies performance? *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109(2), p. 799-803.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2011.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17 (1), p. 99-120. DOI: <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Bortoluzzi, D. A.; Zakaria, J.; Santos, E. A.; & Lunkes, R. J. (2016). A influência das características dos executivos de alto escalão sobre a estrutura de capital: um estudo em empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Espacios*, 37(37), p. 29-42.
- Burns, J.; & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), p. 725-757. DOI: <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Chin, M. K.; Hambrick, D. C.; & Treviño, L. K. (2013). Political ideologies of CEOs: the influence of executives' values on corporate social responsibility. *Administrative Science Quarterly*, 58(2), p. 197-232. DOI: <https://doi.org/10.1177/0001839213486984>
- Crossland, C.; Zyung, J.; Hiller, N. J.; & Hambrick, D. C. (2014). CEO Career Variety: effects on firm-level strategic and social novelty. *Academy of Management Journal*, 57(3), p. 652-674. DOI: <https://doi.org/10.5465/amj.2012.0469>
- Fiirst, C.; Pamplona, E.; Lavarda, C. E. F.; & Zonatto, V. C. S. (2018). Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(2), p. 1-20.
- Finkelstein, S.; Hambrick, D. C.; & Cannella, A. A. (2009). *Strategic leadership: theory and research on executives, top management teams, and boards*. New York: Oxford University Press. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780195162073.003.0005>
- Garrison, R. H.; & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- Goll, I.; Sambharya, R. B.; & Tucci, L. A. (2001). Top management team composition, corporate ideology, and firm performance. *Management International Review*, 41(2), p. 109-129.
- Goretzki, L.; Strauss, E.; & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), p. 41-63. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Hambrick, D. C. (2007). Upper echelons theory: an update. *Academy of Management Review*, 32(2), p. 334-343. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.2007.24345254>
- Hambrick, D. C.; & Brandon, G. (1988). *Executive values*. In: Hambrick, D. C. *The executive effect: concepts and methods for studying top managers*. Greenwich, CT: JAI Press, p. 3-34.
- Hambrick, D. C.; & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: the organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), p. 193-206. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.1984.4277628>
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their positions within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), p. 401-411. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90039-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90039-2)
- Kanitz, S. C. (1976). *Controladoria: teoria e estudos de casos*. São Paulo: Pioneira.

- King, N. (2004). Using interviews in qualitative research. In: Cassel, C.; Symon, G. (Orgs). *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: Sage Publications, p. 11-22. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781446280119.n2>
- Lavarda, R.; Scussel, F.; & Schafer, J. D. (2020). The role of the controller in the perspective of strategy as practice: a theoretical essay. *Journal of Accounting Management and Governance*, 23(3), p. 364-382. DOI: https://doi.org/10.51341/1984-3925_2020v23n3a5
- Lunkes, R. J.; & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Miles, R. E.; & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- Nielsen, B. B., & Nielsen, S. (2013). Top management team nationality diversity and firm performance: A multilevel study. *Strategic Management Journal*, 34(3), 373–382. DOI: <https://doi.org/10.1002/smj.2021>
- Pipkin, A. (1989). *The controller's role on route to the 21st century*. CMA Management, 3(63), p. 10-18.
- Robalo, R.; & Ribeiro, J. (2017). Os múltiplos papéis dos controllers nas organizações. In: Major, Maria João; Vieira, Rui. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa/ Portugal: Escolar Editora, p. 281-295.
- Rouwelaar, H.; Bots, J.; & Loo, I. D. (2018). The influence of management accountants on managerial decisions. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), p. 442-464. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2016-0101>
- Santos, E. A.; Lunkes, R. J.; Bortoluzzi, D. A. & Schafer, J. D. (2017). Características do conselho de administração e sua relação com as estratégias de aplicação de recursos em empresas listadas na BM&FBovespa. *Revista de Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia*, 3(2), p. 276-294.
- Santos, H. G.; Schafer, J. D.; & Lunkes, R. J. (2020). Reflexos das relações interpessoais na participação do controller em decisões organizacionais. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2). DOI: <https://doi.org/10.5380/rcc.v12i2.75842>
- Serra, B. P. C.; Tomei, P. A.; & Serra, F. A. R. (2014). A pesquisa em tomada de decisão estratégica no alto escalão: evolução e base intelectual do tema. *Revista de Ciências da Administração (RCA)*, 16(40), p. 11-28. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n40p11>
- Simon, H. A.; Guetzkow, H.; Kozmetsky, G.; & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report*. New York/N.Y.: Controllershship 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. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130301>
- Troy, C.; Smith, K. G.; Domino, M. A. CEO demographics and accounting fraud: who is more likely to rationalize illegal acts?. (2011). *Strategic Organization*, 9(4), p. 259-282. DOI: <https://doi.org/10.1177/1476127011421534>
- Vicente, C. S.; Major, M. J.; Pinto, J. C.; & Sardinha, J. (2009). Estudo do papel dos controllers de gestão em Portugal. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8(3), p. 65-79.

Como citar este artigo

Ferreira, M. A.; Leal, E. A.; Ferreira, A. M. D. S. da C.; & Ferreira, L. V. (2021). Perfil do controller e suas escolhas estratégicas: uma análise sobre controllers brasileiros e portugueses. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15:e186510. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.186510>