



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 15, n. 1, Jan./Jun., 2023

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 15.03.2022. Revisado por pares em: 06.07.2022. Reformulado em: 30.07.2022. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n1ID28428

**Controller híbrido: principais competências e habilidades**

**Hybrid controller: main competences and skills**

**Controller híbrido: principales competencias y habilidades**

### Autores

#### **Pedro Henrique Diehl Cabral**

Mestre em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas. Endereço: Av. João Pessoa, 52 - Centro Histórico, Porto Alegre - RS, 90040-000, (51) 3307-3487. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0778-8999>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6384860309573893>

E-mail: [phenriquediehl@hotmail.com](mailto:phenriquediehl@hotmail.com)

#### **Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro**

Pós-Doutora na área de Empreendedorismo, Estratégia, Planejamento e Inovação em Negócios pela Universidade do Porto, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas. Endereço: Av. João Pessoa, 52 - Centro Histórico, Porto Alegre - RS, 90040-000, (51) 3307-3487. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-2152-1767>

Research Gate: <https://www.researchgate.net/profile/Wendy-Carraro>

Google Citations: <https://scholar.google.com/citations?hl=pt-BR&user=XpNf6AYAAAAJ>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7962589335978821>

E-mail: [wendy.carraro@ufrgs.br](mailto:wendy.carraro@ufrgs.br)

### Resumo

**Objetivo:** Identificar na literatura científica as principais competências técnicas e habilidades profissionais associadas aos perfis de *controller* técnico *bean counter* e gerencial *business partner*.

**Metodologia:** Foi realizada Revisão da Literatura indexada às bases de dados Web of Science e Scopus, sendo utilizado o ranking Chartered Association of Business Schools 2018 para selecionar os artigos científicos publicados em periódico de nível de qualidade elevado dos últimos 10 anos. O processo resultou em amostra de 11 artigos, sobre os quais foi aplicada análise de conteúdo. A análise foi guiada por 30 categorias construídas com base na literatura

consultada (categorização *theory-driven*). 558 códigos foram coletados e, por meio deles, identificadas as principais competências e habilidades necessárias ao *controller* híbrido.

**Resultados:** O perfil técnico apresenta como principal competência a de Contabilidade financeira e relatório, que concentrou mais de 50% dos códigos do perfil. O perfil gerencial apresenta a competência Contabilidade gerencial e a habilidade Interpessoal e de comunicação como principais, juntas concentrando menos de 50% dos códigos do perfil. O perfil gerencial identificado se aproxima do perfil híbrido de *controller*, pouco explorado na literatura, que flutua entre os perfis polares técnico e gerencial em razão de fatores contextuais e culturais.

**Contribuições do estudo:** O estudo contribui com a academia ao aprofundar as discussões sobre o perfil híbrido, assinalando suas principais competências e habilidades e identificando que fatores contextuais e culturais influenciam no perfil do profissional. Ao destacar as principais competências e habilidades, o estudo contribui com a prática, que pode se apoiar nestes achados para melhor conduzir processos seletivos, por exemplo, além de salientar o necessário alinhamento entre contexto e cultura organizacionais e o perfil desejado para o *controller*.

**Palavras-chave:** Perfil profissional. Management accountant. Perfil híbrido. Fatores contextuais. Fatores culturais.

#### Abstract

**Purpose:** To identify in the scientific literature the main technical competences and professional skills associated with the technical bean counter and managerial business partner controller profiles.

**Methodology:** A Literature Review was carried out, indexed to the Web of Science and Scopus databases, using the Chartered Association of Business Schools 2018 ranking to select scientific articles published in high quality journals in the last 10 years. The process resulted in a sample of 11 articles, on which content analysis was applied. The analysis was guided by 30 categories based on the consulted literature (theory-driven categorization). 558 codes were collected and, through them, the main competencies and skills needed by the hybrid controller were identified.

**Results:** The technical profile presents as its main competence the Financial Accounting and Reporting competence, which concentrated more than 50% of the profile codes. The managerial profile presents the Managerial Accounting competence and the Interpersonal and Communication skill as the main ones, together concentrating less than 50% of the profile codes. The managerial profile identified is close to the hybrid controller profile, little explored in the literature, which fluctuates between the technical and managerial polar profiles due to contextual and cultural factors.

**Contributions of the Study:** The study contributes to academia by deepening discussions on the hybrid profile, pointing out their main competencies and skills and identifying which contextual and cultural factors influence the professional profile. By highlighting the main competencies and skills, the study contributes to the practice, which can be supported by these findings to better conduct selection processes, for example, in addition to highlighting the necessary alignment between organizational context and culture and the desired profile for the controller.

**Keywords:** Professional Profile. Management accountant. Hybrid profile. Contextual factors. Cultural factors.

### Resumen

**Objetivo:** Identificar en la literatura científica las principales competencias técnicas y habilidades profesionales asociadas a los perfiles de *controller* técnico *bean counter* y gerencial *business partner*.

**Metodología:** Se realizó una Revisión Bibliográfica, indexada a las bases de datos Web of Science e Scopus, siendo utilizado el ranking Chartered Association of Business Schools 2018 para seleccionar artículos científicos publicados en revistas de alta calidad en los últimos 10 años. El proceso resultó en muestras de 11 artículos, sobre los cuales se aplicó análisis de contenido. El análisis fue guiado por 30 categorías construida a partir de la literatura consultada (categorización *theory-driven*). Se recopilaron 558 códigos y, a través de ellos, se identificaron las principales competencias y habilidades que necesita el *controller* híbrido.

**Resultados:** El perfil técnico presenta como principal competencia la Contabilidad y Reporte Financiero, que concentró más del 50% de los códigos del perfil. El perfil gerencial, presenta la competencia Contabilidad Gerencial y la Habilidad Interpersonal y de Comunicación como las principales, concentrando en conjunto menos del 50% de los códigos del perfil. El perfil gerencial identificado es cercano al perfil del *controller* híbrido, poco explorado en la literatura, que fluctúa entre los perfiles polares técnicos y gerencial debido a factores contextuales y culturales.

**Contribuciones del Estudio:** El estudio contribuye a la academia al profundizar las discusiones sobre el perfil híbrido, señalando sus principales competencias y habilidades e identificando qué factores contextuales y culturales influyen en el perfil del profesional. Finalmente, al resaltar las principales competencias y habilidades, el estudio contribuye a la práctica, que puede ser apoyada por estos hallazgos para conducir mejor los procesos de selección, por ejemplo, además de resaltar la necesaria alineación entre el contexto, la cultura organizacional y el perfil deseado para el *controller*.

**Palabras clave:** Perfil profesional. Management accountant. Perfil híbrido. Factores contextuales. Factores culturales.

## 1 Introdução

Entre as definições discutidas por Nocetti e Lavarda (2019) para a controladoria, destaca-se aquela que caracteriza a área como um agrupamento de conhecimentos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais voltados ao controle dos processos organizacionais. Apesar de ampla, tal definição mostra-se adequada, uma vez que a controladoria acompanha a própria evolução da gestão da empresa, podendo, inclusive, manifestar-se formalmente na estrutura – como um setor ou departamento –, ou através de um responsável pela execução de tarefas associadas à área (Amorim & Silva, 2019).

Esse profissional responsável pela execução das tarefas da controladoria é denominado controlador, contador gerencial (*management accountant*) ou *controller*, sendo o último termo

aquele usualmente utilizado no Brasil (Amorim & Silva, 2019). A atribuição do *controller* consiste em prover informações úteis à gestão, de modo a subsidiar o processo decisório (Endenich & Trapp, 2020). No presente estudo, acompanha-se o entendimento de Amorim e Silva (2019) quanto à denominação comumente utilizada no Brasil para esse profissional, assim sendo empregado o termo *controller* para designar o profissional da controladoria.

Henttu-Aho (2016) aponta que, por mais de 70 anos, pesquisas dedicaram-se a resolver problemas de ambiguidade na área, buscando identificar algum parâmetro universal a ser respeitado ou um perfil profissional que o *controller* deva apresentar. Neste sentido, Goretzki, Strauss e Weber (2013) identificaram diferenças significativas no exercício da profissão quando compararam o contexto alemão e o contexto anglo-saxão inglês e norte-americano, constatando diferenças inclusive na denominação do profissional. Doron, Baker e Zucker (2019) discutiram o impacto que a crise do mercado norte-americano de 1929 repercutiu no perfil do *controller*, deslocando a profissão para atividades de caráter fiscalizatório sobre as atividades da gestão.

A crise de 1929 e seus efeitos sobre o *controller* (Doron et al., 2019) contribuíram para a formação do que hoje se entende como “perfil tradicional” do *controller* (Goretzki et al., 2013), perfil que se dedica a aspectos técnicos e formais, visando à conformidade das informações (Anderson, Maks & Klaassen, 2019). Goretzki et al. (2013) e Horton e Wanderley (2018) constataram que este perfil, comumente referido como *bean counter*, tem sido associado, na literatura, como algo negativo, como “velho”, ao passo que o “perfil contemporâneo” – perfil *business partner* – é visto como o desejável, como “novo”. Este segundo perfil acumula funções de caráter gerencial, voltadas à análise e gestão contábil (La Paz, Gracia & Vásquez, 2020). Assim, cada perfil dá foco em atividades que demandam competências e habilidades para serem realizadas, *hard e soft skill*, como discutido em Paulsson (2012).

Em se tratando de competências e habilidades, o International Accounting Education Standards Board (IAESB) – conselho mantido pela International Federation of Accountants (IFAC) – é responsável por emitir pronunciamentos voltados à padronização do ensino da contabilidade ao redor do globo (International Standard-Setting Boards [ISSB], [2021-]). Entre estes pronunciamentos, encontram-se os International Education Standards (IES) 2 e 3, que versam sobre competências técnicas (*hard skills*) e habilidades profissionais (*soft skills*), respectivamente, a serem desenvolvidas pelo futuro profissional da área contábil, como o *controller*, durante sua formação (IAESB, 2019).

Contrário ao debate sobre qual dos perfis ser o “correto”, se técnico ou gerencial, Paulsson (2012) argumenta no sentido de um perfil intermediário, que se revela através de um processo de hibridização do *controller*. Esse profissional híbrido, então, deve apresentar tantos conhecimentos técnicos (*hard skills*), quanto habilidades gerenciais (*soft skills*), a serem utilizados em razão de fatores culturais (Hadid & Al-Sayed, 2021) e contextuais (Paulsson, 2012) que se apresentarem. Em linha com o anterior, Caicedo, Martensson e Hallstrom (2018) revelam a ocorrência desse movimento de hibridização quando o *controller* técnico expande suas funções para atividades gerenciais. Porém, o inverso também ocorre: ao contrair suas funções gerenciais e focar nos aspectos técnicos, ocorre um processo de “deshibridação” do profissional (Caicedo et al., 2018).

De modo geral, as discussões se concentram na transformação do tradicional perfil técnico *bean counter* para o moderno perfil gerencial *business partner*, como observado em Horton e Wanderley (2018), focando nas competências e habilidades desses dois perfis. Assim, são percebidos poucos estudos como os de Paulsson (2012) e Caicedo et al. (2018), dedicados ao perfil híbrido. Paulsson (2012) e Caicedo et al. (2018), porém, não se aprofundam nas competências e habilidades do perfil híbrido, sendo essa uma lacuna presente na literatura.

Diante desse perfil híbrido pouco explorado e que carrega aspectos técnicos e gerenciais, surge a seguinte questão de pesquisa: **quais as principais competências e habilidades a serem apresentadas pelo *controller* híbrido?** Para respondê-la, esse estudo traz como objetivo identificar na literatura científica as principais competências técnicas e habilidades profissionais associadas aos perfis de *controller* técnico *bean counter* e gerencial *business partner*. Assim, foi revisada a literatura sobre o tema em busca de frases que vinculassem as competências e habilidades listadas nos IES 2 e 3 a um ou outro desses dois perfis, processo guiado por análise de conteúdo (Bardin, 2016).

Em linha com a necessidade de estudos dedicados às mudanças de perfil profissional do *controller* (Endenich, & Trapp, 2020) e à pouca discussão sobre o perfil do *controller* híbrido (Janin, 2017), este estudo justifica-se frente aos processos de hibridização (Paulsson, 2012) e deshibridização (Caicedo et al., 2018), que modifica o perfil do profissional e que, conseqüentemente, altera as competências e habilidades a serem apresentadas pelo profissional. Assim, este estudo contribui com a academia ao aprofundar discussões sobre o perfil de *controller* híbrido, identificando quais as principais competências e habilidades desse perfil.

Identificar as principais competências e habilidades igualmente contribui com a prática, guiando os gestores, por exemplo, na condução de processos seletivos, uma vez que terão maior clareza para identificar os candidatos adequados. Ainda, o estudo salienta a necessidade de avaliar fatores contextuais e culturais relacionados à organização, de modo que haja alinhamento entre os objetivos da empresa e o perfil a ser apresentado pelo *controller*. O reconhecimento desse perfil híbrido também contribui com a prática ao destacar que não há um perfil “correto” para o *controller*, mas sim a necessidade de que esse profissional seja flexível a mudanças contextuais e culturais no ambiente de negócio.

Dando continuidade a esta seção introdutória, a seguinte apresenta e discute o referencial teórico consultado. A terceira parte dedica-se à explanação do enquadramento e procedimentos metodológicos utilizados. A quarta seção apresenta as análises e interpretações dos resultados obtidos e, encerrando o estudo, são apresentadas as considerações finais, consolidando os achados da pesquisa e apontando oportunidades para pesquisas subsequentes.

## 2 Referencial Teórico

Esta seção é subdividida em uma primeira (seção 2.1) voltada a apresentar o papel do IAESB na formação dos contadores, sendo apresentadas as competências e habilidades de que tratam os IES 2 e 3. Na seção 2.2 são discutidos os perfis profissionais do *controller*, particularmente os perfis técnicos *bean counter* e gerencial *business partner*, além de entendimentos recentes quanto à existência de um espectro de perfis híbridos intermediários a esses dois extremos.

### 2.1 International Accounting Education Standards Board

O International Accounting Education Standards Board (IAESB) é um dos quatro International Standard-Setting Boards (ISSB) mantidos pela International Federation of Accountants (IFAC), os quais trabalham no sentido de apoiar a economia global e os mercados financeiros através da emissão de padrões mundiais para a contabilidade nas áreas de auditoria e asseguuração, educação contábil, ética profissional e contabilidade do setor público (ISSB, [2021-]). Além de recursos financeiros, por meio da IFAC, os quatro conselhos recebem o apoio necessário em termos de capital humano, instalações e suporte administrativo (ISSB, [2021-]). Os membros da IFAC compreendem organizações representantes de profissionais da área

contábil (IFAC, 2019), tendo sido fundada em outubro de 1977 por 63 desses organismos de classe de 51 países distintos, entre os quais o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (IFAC, 2021).

Em relação aos pronunciamentos do IAESB, o conselho emite os International Education Standards (IES), periodicamente revisados e que atualmente somam 8 pronunciamentos. Nesta pesquisa, são utilizados dois destes pronunciamentos: IES 2 e IES 3, ambos atualizadas em 2019 e cujas modificações tornaram-se efetivas em janeiro de 2021 (IAESB, 2019). Enquanto o IES 2 lista competências técnicas (CTs), o IES 3 lista habilidades profissionais (HPs) necessárias ao futuro contador, entre os quais estão os futuros *controllers*.

De acordo com o IAESB (2019), CTs referem-se à capacidade de aplicar conhecimentos profissionais para a realização do trabalho como contador, isso é, relacionam-se a pôr em prática conhecimentos técnicos da contabilidade. Já HPs dizem respeito a aspectos profissionais subjetivos necessários ao contador, os quais são integrados às CTs para demonstrar capacidade profissional (IAESB, 2019). Juntas, CTs e HPs somam 15 áreas de aprendizagem (Tabela 1).

**Tabela 1**

*Áreas relacionadas às competências técnicas e habilidades profissionais IAESB*

IES	Área
IES 2 – Competências técnicas (CT)	(a) Contabilidade financeira e relatório
	(b) Contabilidade gerencial
	(c) Finanças e gestão financeira
	(d) Tributação
	(e) Auditoria e asseguração
	(f) Governança, gerenciamento de risco e controle interno
	(g) Leis e regulamentos de negócios
	(h) Tecnologias de informação e comunicação
	(i) Ambiente de negócio e organizacional
	(j) Economia
	(k) Gestão e estratégia de negócio
IES 3 – Habilidades profissionais (HP)	(a) Intelectual
	(b) Interpessoal e de comunicação
	(c) Pessoal
	(d) Organizacional

Fonte: elaborada a partir de IAESB (2019).

Para cada uma das 15 áreas, são enumerados, nas IES 2 e 3, os resultados de aprendizagem que o estudante de contabilidade deve apresentar ao final de seu processo de formação. Tendo em vista o objetivo de pesquisa, as CTs e as HPs foram utilizadas no processo de análise, sendo os resultados de aprendizagem utilizados como apoio a esse processo, conforme apresentado na seção 3.

## 2.2 Perfis Profissionais do *Controller*

O debate inicial proposto por Amorim e Silva (2019) revela que as rotinas executadas pelo *controller* são de alguma forma influenciadas pelo contexto que se apresenta diante das organizações; mais que isso, a própria atividade a ser controlada pode influenciar no perfil do profissional. Neste sentido, Dobroszek (2020) analisou ofertas de emprego para *controllers* de cadeia de suprimento e *controllers* de logística, identificando que, dentre as diversas competências e habilidades associadas à profissão de *controller* em geral, algumas destas fizeram-se mais presentes para aqueles dois cargos específicos. Outrossim, mesmo as áreas de

cadeia de suprimento e de logística sendo próximas, ao analisar a descrição das vagas, Dobroszek (2020) pôde identificar diferenças nas exigências para *controllers* de cada uma delas.

Além de questões contextuais, fatores culturais mostram-se também relevantes para a construção do perfil profissional dos *controllers*, uma vez que os requisitos para exercer a profissão e a própria denominação profissional diferem (Goretzki et al., 2013). Em seu estudo, Goretzki et al. (2013) identificaram diferenças marcantes entre a profissão exercida na Alemanha em comparação com Reino Unido e Estados Unidos da América (EUA). Enquanto, na Alemanha, não havia necessidade de certificação e o profissional da área era denominado *controller*, no Reino Unido e nos EUA, o profissional era denominado *management accountant* (contador gerencial), havendo necessidade de certificação específica para a atuação profissional (Goretzki et al., 2013).

Independentemente do nome, é verdade que as atividades atribuídas ao *controller* se renovam com o passar do tempo (Amorim, & Silva, 2019), entendimento reafirmado por Doron et al. (2019) que discutiram o ganho de relevância do *controller* após o Wall Street Crash de 1929, quando os executivos foram pressionados pela promulgação das leis Securities Act of 1933 e Securities Exchange Act of 1934 para que os demonstrativos econômico-financeiros publicados fossem representações fidedignas da posição financeira das companhias. Como consequência, o *controller* passou a monitorar com maior rigor as rotinas internas, particularmente aquelas de cunho econômico-financeiro, assim conferindo maior qualidade o processo de prestação de contas à sociedade e aos investidores (Doron et al., 2019).

Goretzki et al. (2013) apontam essa posição de fiscal como aquela tradicional do *controller*, comumente referida na literatura como o perfil *bean counter* – ou variações como *watch dog*, *coporate policeman* e *number crusher* (Paulsson, 2012). Andreassen (2020) salienta o caráter técnico do profissional com esse perfil, executando atividades envolvendo escrituração e processos de mensuração. Complementarmente, Anderson et al. (2019) destacam o foco na informação passada, buscando aspectos formais que garantam a conformidade da informação. Desse modo, um *bean counter controller* é visto como um agente externo, um fiscal que monitora o trabalho dos gestores das unidades, sendo percebido como figura próxima a de um auditor interno (Anderson et al., 2019).

Entre outros fatores, novas tendências corporativas (Paulsson, 2012), avanço tecnológico (Lantto, 2014) e o processo de globalização (Caicedo et al., 2018) afastaram do *controller* atividades de caráter técnico, na medida em que novas atividades voltadas ao processo de tomada de decisão foram incorporadas (Andreassen, 2020). Esse perfil de caráter estratégico dentro das organizações é usualmente referido como *business partner*, tendo seu foco na análise e gestão contábil (La Paz et al., 2020). Diferentemente do perfil anterior, aqui a atenção se volta à informação presente e projeções para o futuro, ao que o *controller* age como membro da gestão, um agente interno (Anderson et al., 2019). Caicedo et al. (2018) destacam o papel de analista e consultor do *business partner controller*, evoluindo-se com a estratégia do negócio, complementam Horton e Wanderley (2018).

Ambos os perfis podem ser considerados estereótipos de *controllers* (Andreassen, 2020), representando uma dicotomia entre si (La Paz et al., 2020). Assim, Lambert e Sponem (2012) salientam a necessidade de se observar aspectos subjetivos e contextuais da profissão, como reforçado por Dobroszek (2020, p. 510): “Não existe um modelo de *controller* porque existem muitos diferentes tipos de *controller*”. Em linha com os anteriores, ter Bogt, van Helden e van der Kolk (2016) arguem sobre um “espectro de perfis” possíveis para o *controller*, desde aquele com maior alinhamento ao perfil *bean counter* – perfil técnico – até o mais alinhado ao perfil *business partner* – perfil gerencial.

Goretzki et al. (2013) e Horton e Wanderley (2018) identificaram que, enquanto o perfil técnico *bean counter* é discutido de forma estigmatizada na literatura, associado a palavras negativas como “velho”, o perfil gerencial *business partner* é descrito de forma positiva, como o “novo” e desejado pelas organizações. Goretzki et al. (2013, p. 42) destacam o papel das instituições nesse processo, indicando que “membros de associações profissionais, acadêmicos, consultores e os próprios profissionais influentes apoiam a difusão do discurso do papel ‘*business partner*’ [do *controller*] em nível macro [país]”.

Horton e Wanderley (2018) são igualmente contrários a abordagem do “velho x novo” uma vez que o perfil do *controller* pode ser influenciado por múltiplos fatores em níveis intra e inter organizacionais, inclusive de ordem profissional-identitária – como estudado por Goretzki et al. (2013) –, o que torna dificultoso estabelecer um perfil ideal. Para Paulsson (2012) o que de fato ocorre com o profissional é o que chama de “processo de hibridização”, onde o *controller* tradicional soma às suas competências técnicas (*hard skills*) outras habilidades (*soft skills*). Consoante o anterior, Caicedo et al. (2018) advogam que o *controller* deve se apresentar como um profissional flexível, capaz de “flutuar” entre estes dois perfis polares, num espectro de perfis, corroborando as discussões de ter Bogt et al. (2016).

Essa flexibilidade sobre a qual discutem Caicedo et al. (2018) soma-se ao processo de hibridização (Paulsson, 2012) no sentido de ocorrer, também, processo inverso, que os autores denominam “processo de deshibridização”. Para Caicedo et al. (2018) o processo de transformação profissional do *controller* não é unidirecional e determinístico: do perfil *bean counter* para o perfil *business partner*. Segundo os pesquisadores, enquanto, na hibridização, o *controller* técnico assume atividades gerenciais e expande suas atribuições, o processo inverso de deshibridização diz respeito ao movimento de voltar o foco para as atividades técnicas em que o *controller* reduz suas atribuições, afastando-se daquelas de caráter gerencial (Caicedo et al., 2018). Corrobora com esse entendimento as discussões de Andreassen (2020) ao apontarem o efeito da tecnologia em reverter a orientação dos *controllers* de volta para o foco quantitativo e de mensuração, que se contrapõem ao argumento de que a tecnologia estimularia o perfil gerencial levantado por (Lantto, 2014).

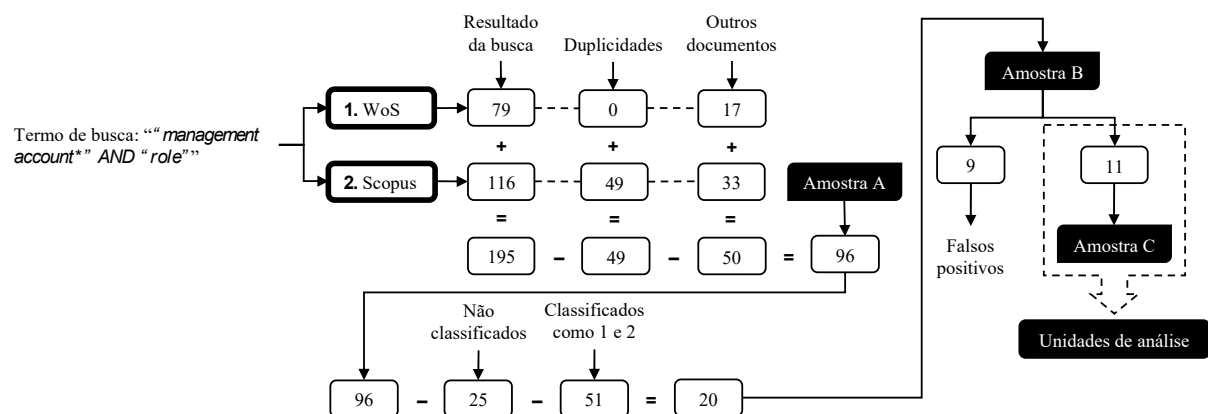
### 3 Metodologia

Em razão do objetivo de pesquisa estar em identificar as principais competências técnicas e habilidades profissionais dos perfis de *controller bean counter* e *business partner*, realizou-se um estudo qualitativo e descritivo, sendo utilizada a técnica de Revisão da Literatura para a coleta de dados.

Para a realização da revisão, foi definido como termo de busca < “*management account\**” AND “*role*” >, pesquisado dentro das bases de dados Web of Science (WoS) e Scopus (Figura 1). A opção pelo termo *management account\** e não *controller* justifica-se pelo fato do primeiro melhor delimitar a busca frente ao tema. A escolha das bases ocorreu em razão da cobertura e da qualidade dos documentos a elas indexados e suas relevâncias dentro da área de gestão. As bases retornaram 79 (WoS) e 116 (Scopus) documentos. A busca foi realizada em abril de 2021, sendo aplicado o limite temporal para os últimos 10 anos, a fim de que se mantivesse a contemporaneidade dos achados. Dentro da base Scopus, foram identificados e eliminados 49 documentos em duplicidade. Após, foram descartados 17 itens da base WoS e 33 da base Scopus que não foram classificados como artigos científicos de periódico pelas bases de dados (Outros documentos), mas como capítulos de livros, editoriais, artigos de eventos científicos, etc. Dessa forma, foi composta a amostra A, contemplando 96 documentos.



Como forma de filtrar as pesquisas publicadas em periódicos científicos de maior qualidade, foi utilizada a classificação do ranking Chartered Association of Business Schools (ABS) de 2018, elaborado pela Academic Journal Guide (AJG), que atribui nível de qualidade aos periódicos dedicados a estudos voltados à área de negócios e gestão. Os níveis de qualidade do ranking são, do maior ao menor: 4\*, 4, 3, 2, e 1. Foi utilizado o ISSN ou o eISSN dos periódicos informado pelas bases de dados para buscar pelos periódicos dentro do ranking ABS. Como critério de inclusão, apenas foram levados à análise os artigos publicados em periódicos classificados nas três primeiras posições do ranking ABS. Assim, foram identificados e eliminados 25 artigos publicados em periódicos não classificados e outros 51 classificados nos níveis 1 ou 2 do ranking.



**Figura 1** Sintetização do processo de busca

Fonte: dados da pesquisa.

Os 20 elementos restantes compuseram a amostra B, cujos resumos foram lidos no intuito de identificar as suas pertinências frente à temática. Dessa forma, foram identificados e desconsiderados 9 artigos que se dedicaram a outros temas que não questões atinentes ao perfil profissional do *controller* e suas atribuições (Falsos positivos). Assim, foi composta a amostra C, contendo os 11 artigos científicos (Unidades de análise) que foram submetidos à análise de conteúdo (Bardin, 2016). Informações desses 11 artigos podem ser consultadas no Apêndice.

A análise de conteúdo foi realizada com o auxílio do *software* NVivo 12. O código (unidade de registro) estabelecido para a análise foi "frase", avaliadas a partir de seu valor semântico (temas), posto que a "análise temática consiste em descobrir os 'núcleos de sentido' que compõem a comunicação e cuja presença, ou frequência de aparição, podem significar alguma coisa para o objetivo analítico escolhido" (Bardin, 2016, p. 135).

As categorias utilizadas para agrupamento dos códigos foram construídas com base nas quinze CTs e HPs do IAESB (Tabela 1) e nos dois perfis polares de *controller* técnico e gerencial discutidos na literatura: categorização *theory-driven*. Dessa forma, totalizaram 30 categorias distintas. Quando uma frase versava, por exemplo, sobre circunstância relacionada à competência técnica dentro da área (a) – CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório** –, associando-a ao perfil de *controller* gerencial (Ger), esta frase foi associada ao código GerCT(a). Caso a associação estivesse relacionada ao perfil de *controller* técnico (Tec), então a categoria seria TecCT(a). As 30 categorias, construídas conforme os exemplos, são apresentadas na Tabela 2.

**Tabela 2**  
*Categorias utilizadas na análise de conteúdo*

<b>Perfil técnico (Tec)</b>	
<b>IES 2: Competência técnica (CT) – Área</b>	<b>Código</b>
CT (a) – Contabilidade financeira e relatório	TecCT(a)
CT (b) – Contabilidade gerencial	TecCT(b)
CT (c) – Finanças e gestão financeira	TecCT(c)
CT (d) – Finanças e gestão financeira	TecCT(d)
CT (e) – Auditoria e asseguração	TecCT(e)
CT (f) – Governança, gerenciamento de risco e controle interno	TecCT(f)
CT (g) – Leis e regulamentos de negócios	TecCT(g)
CT (h) – Tecnologias de informação e comunicação	TecCT(h)
CT (i) – Ambiente de negócio e organizacional	TecCT(i)
CT (j) – Economia	TecCT(j)
CT (k) – Gestão e estratégia de negócio	TecCT(k)
<b>IES3: Habilidade profissional (HP) – Área</b>	<b>Código</b>
HP (a) – Intelectual	TecHP(a)
HP (b) – Interpessoal e de comunicação	TecHP(b)
HP (c) – Pessoal	TecHP(c)
HP (d) – Organizacional	TecHP(d)
<b>Perfil gerencial (Ger)</b>	
<b>IES 2: Competência técnica (CT) – Área</b>	<b>Código</b>
CT (a) – Contabilidade financeira e relatório	GerCT(a)
CT (b) – Contabilidade gerencial	GerCT(b)
CT (c) – Finanças e gestão financeira	GerCT(c)
CT (d) – Finanças e gestão financeira	GerCT(d)
CT (e) – Auditoria e asseguração	GerCT(e)
CT (f) – Governança, gerenciamento de risco e controle interno	GerCT(f)
CT (g) – Leis e regulamentos de negócios	GerCT(g)
CT (h) – Tecnologias de informação e comunicação	GerCT(h)
CT (i) – Ambiente de negócio e organizacional	GerCT(i)
CT (j) – Economia	GerCT(j)
CT (k) – Gestão e estratégia de negócio	GerCT(k)
<b>IES 3: Habilidade profissional (HP) – Área</b>	<b>Código</b>
HP (a) – Intelectual	GerHP(a)
HP (b) – Interpessoal e de comunicação	GerHP(b)
HP (c) – Pessoal	GerHP(c)
HP (d) – Organizacional	GerHP(d)

**Fonte:** elaborada a partir de IAESB (2019).

Ocorreram situações em que uma mesma unidade de registro (frase) tratou de mais de uma competência (CT) e/ou habilidade (HP), relacionando-a(s) a um dos perfis ou a ambos. Nestes casos, a mesma frase foi categorizada em tantas categorias distintas quanto aquelas identificadas, isto é: uma mesma unidade de registro repercutiu em mais de uma categoria. Tais ocorrências em nada ferem o princípio de exclusão mútua que “estipula que cada elemento não pode existir em mais de uma divisão” (Bardin, 2016, p. 149), posto que “o critério de recorte [unidade de registro] é sempre de ordem semântica, ainda que, por vezes, exista uma correspondência com unidades formais” (Bardin, 2016, p. 134).

O processo de categorização foi auxiliado pelos resultados de aprendizagem associados a cada uma das áreas de cada competência e habilidade constantes nos IES 2 e 3 (IAESB, 2019). Para facilitar a visualização do resultado desse processo, utilizou-se o *software* de planilhas eletrônicas Excel para construção de mapas de árvore.

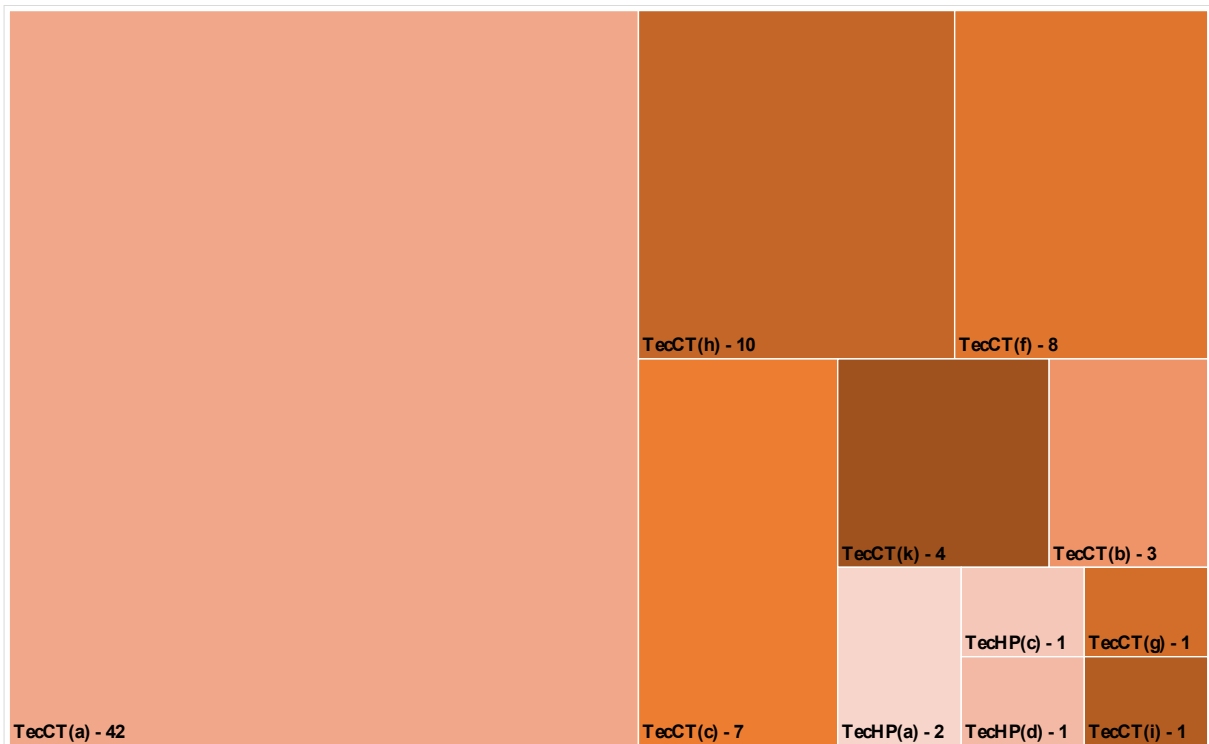
## 4 Análises e Resultados

Os resultados da análise de conteúdo aplicada na amostra C são apresentados nessa seção, subdivididos em três partes. A seção 4.1 discute os resultados sobre o perfil técnico, sendo seguida da seção 4.2, dedicada ao perfil gerencial. Ao final, a seção 4.3 apresenta discussões sobre o perfil híbrido do *controller*.

Ao final do processo de categorização, um total de 558 códigos foram identificados, distribuídos nas 30 categorias constantes na Tabela 2. Destes, 80 se fizeram presentes em categorias do perfil técnico e 478 em categorias do perfil gerencial, respectivamente 14% e 86% do total dos códigos. A desproporção entre as observações pode estar associada ao entendimento de que o perfil gerencial é o perfil desejado (Goretzki et al., 2013; Horton & Wanderley, 2018), somado ao recorte temporal, que porventura favoreceu o perfil gerencial. Apesar da desproporção entre 14% e 86%, as análises não sofreram com distorções, posto que se analisaram as categorias dedicadas a cada um dos perfis de forma independente.

### 4.1 Principais Competências e Habilidades do Perfil Técnico

Inicialmente apresenta-se o mapa de árvore das categorias dedicadas ao perfil técnico (Figura 2). Os 80 códigos são aqui apresentados, destacando-se que nenhum foi classificado nas categorias TecCT(d) – **Tributação**; TecCT(e) – **Auditoria e asseguração**; TecCT(j) – **Economia**; e TecHP(b) – **Interpessoal e de comunicação**.



**Figura 2** Mapa de árvore das competências e habilidades do perfil técnico

Fonte: dados da pesquisa.

De modo geral, observa-se a prevalência de competências técnicas frente às habilidades profissionais. Das 80 observações associadas ao perfil, somente 4 ocorreram em categorias

voltadas a habilidades profissionais. Segundo Janin (2017, p. 6), “A literatura destaca as fortes competências técnicas e analíticas do *bookkeeper management accountant* [*bean counter*] – alguém frequentemente descrito como metódico e rigoroso, individualista e distanciado da realidade organizacional”.

Como principal destaque, o mapa ressalta a prevalência da competência CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório**, que reuniu 42 dos 80 códigos, mais de 50% do total. Essa competência se volta majoritariamente a aspectos relacionados aos demonstrativos econômico-financeiros, como aplicação de princípios para avaliar transações, uso das normas International Financial Reporting Standards (IFRS), elaborar e interpretar relatórios financeiros e não financeiros (IAESB, 2019). Esse achado alinha-se ao que discutiram Anderson et al. (2019) relativamente à atenção que esse perfil dedica à informação passada, como o caso da informação constante nos demonstrativos financeiros.

Como outros destaques, o mapa revela ainda as competências CT(h) – **Tecnologias de informação e comunicação**, com 10 observações; CT(f) – **Governança, gerenciamento de risco e controle interno**, com 8 observações; e CT(c) – **Finanças e gestão financeira**, 7 observações. Em relação às primeiras, Goretzki et al. (2013, p. 51) apontam que:

Até meados da década de 1990, os contadores gerenciais [*controllers*] desempenhavam um papel subordinado dentro da empresa e eram principalmente responsáveis pelo fornecimento de dados e informações, bem como pela manutenção técnica dos sistemas de informação. Para programar o *software* de emissão dos relatórios, os contadores gerenciais [*controllers*] tiveram que dominar as linguagens de programação mais relevantes.

Nas entrevistas que conduziram, Goretzki et al. (2013) puderam identificar que as atividades de programação – associada à competência CT(h) – faziam do *controller* uma figura centrada nos relatórios e na conformidade das informações, afastando-o dos demais setores da organização. Tal constatação mostra-se em linha à inobservância de códigos na categoria TecHP(b). Sobre a competência CT(f), Lambert e Sponem (2012) afirmam que o perfil técnico tipicamente se concentra na conformidade dos relatórios e no controle interno organizacional, alinhados ao entendimento de que o *controller* técnico se aproxima de figura de um auditor interno, como apresentado por Anderson et al. (2019).

Quanto à competência CT(c), Hadid e Al-Sayed (2021) já haviam identificado que a cultura organizacional influencia no perfil do *controller*. Se a cultura organizacional é orientada para o resultado, a gestão é avaliada segundo o atingimento das metas de resultado, cabendo ao *controller* o provimento das informações numéricas necessárias (Hadid & Al-Sayed, 2021). Caicedo et al. (2018, p. 247) reforçam os anteriores afirmando que “Vários entrevistados forneceram exemplos de situações em que os MAs [*management accountants*], que permaneceram utilizando metas quantitativas, tornaram-se altamente autoritários nas operações diárias”.

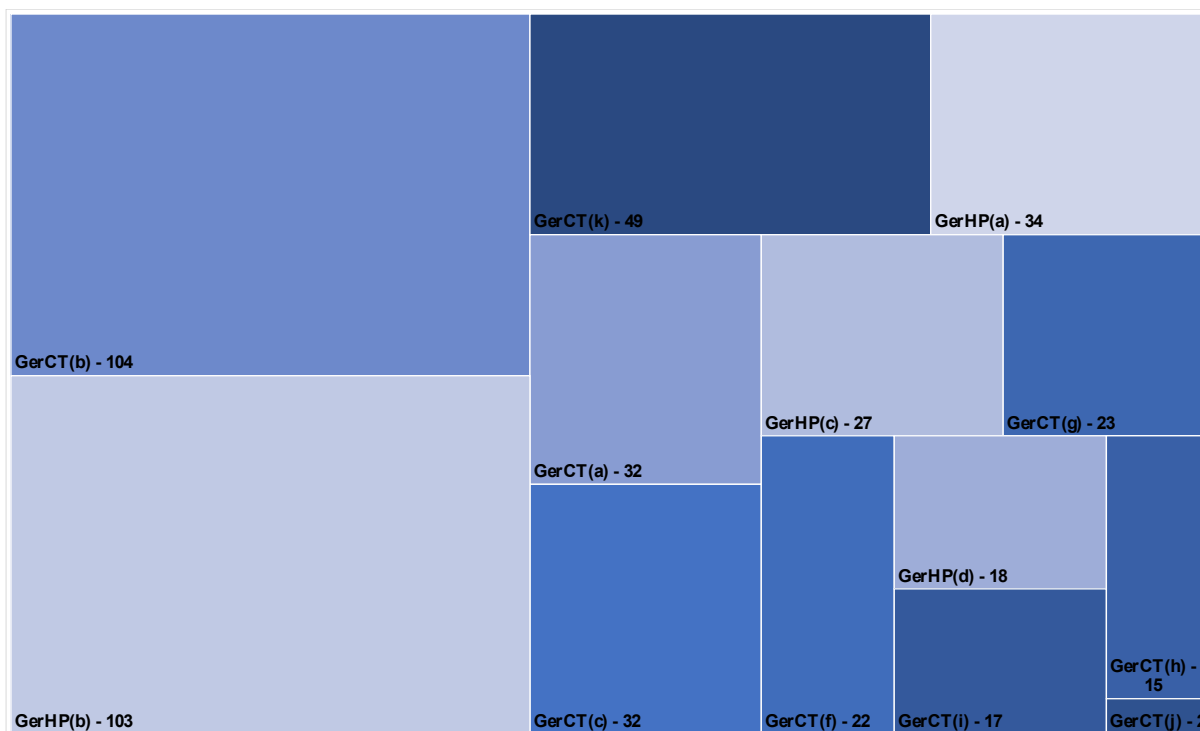
Percebe-se que, de algum modo, o perfil técnico do *controller* relaciona-se ao distanciamento dos demais setores da organização, o que pode ser saudável diante do papel fiscalizador deste perfil. Nessa posição, visto como uma figura externa à organização, habilidades como a de comunicação mostram-se menos relevantes, até porque não seria adequada a proximidade entre fiscalizador (*controller*) e fiscalizado (gestores), sendo saudável maior independência (Paulsson, 2012). Nesse sentido, torna-se fator-chave o correto alinhamento entre o perfil desejado para o *controller* e a cultura organizacional. Retornando ao exemplo de Hadid e Al-Sayed (2021), cobrar comunicação e envolvimento do *controller* numa

organização orientado para o resultado não seria adequado, uma vez que caberia a ele a apresentação de números neutros para a avaliação de desempenho da gestão.

## 4.2 Principais Competências e Habilidades do Perfil Gerencial

Também aqui se inicia apresentando o mapa de árvore das categorias do perfil gerencial (Figura 3). Ao todo, 478 códigos foram identificados, quase seis vezes a quantidade observada no perfil anterior. Diferentemente do que se observou no perfil técnico, no perfil gerencial foi possível identificar maior dispersão dos códigos nas categorias. Enquanto naquele os códigos se distribuíram em 11 das 15 categorias do perfil, neste foi observada uma variedade ligeiramente maior, pois os códigos se distribuíram entre 13 das 15 categorias.

Da mesma forma que se pôde observar no perfil técnico, no perfil gerencial as competências relacionadas à tributação e auditoria – CT(d) e CT(e) – não se fizeram presentes, o que pode indicar serem pouco relevantes para o profissional *controller* de modo geral. Outrossim, a expressividade da habilidade de comunicação dentro do perfil gerencial destoa do perfil técnico, visto a inobservância dessa habilidade no perfil técnico e o destaque que recebeu no perfil gerencial.



**Figura 3** Mapa de árvore das competências e habilidades do perfil gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

Dos 478 códigos, 182 ocorreram em categorias voltadas a habilidades profissionais e 296 a competências técnicas, sendo percebida a concentração dos códigos nas categorias GerCT(b) – **Contabilidade gerencial** e GerHP(b) – **Interpessoal e de comunicação**, com 104 e 103 códigos respectivamente. Comparativamente ao perfil técnico, os demais 271 códigos mostraram-se melhor distribuídos entre as demais categorias. Ainda, a identificação de 32 códigos na competência CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório** (principal competências associada ao perfil técnico) sugere que o de perfil gerencial referido na literatura, em verdade, trata-se de um perfil híbrido, que une *hard skills* e *soft skills*, como trazido por Paulsson (2012).

Além das competências CT(b) e CT(a), destacaram-se também as competências CT(k) – **Gestão e estratégia de negócio**, com 49 códigos; e CT(c) – **Finanças e gestão financeira**, 32 códigos. Sobre competências CT(k), Enderich e Trapp (2020) reforçam a atribuição do *controller* gerencial de estimular o alinhamento dos funcionários aos objetivos estratégicos da organização, incentivando que os gestores trabalhem no melhor interesse da empresa. Dessa forma, Goretzki et al. (2013, p. 50) entendem que o *controller* “deve ser um *all-rounder* [apresentar múltiplas competências e habilidades] com uma perspectiva ampla da empresa, coordenando processo operacionais e estratégicos”.

Apesar de técnica, a competência CT(c) se relaciona a atividades para além da quantificação, como comparação de diferentes formas de financiamento, análise do fluxo de caixa da empresa, aplicação de técnicas orçamentárias (IAESB, 2019). Neste sentido Paulsson (2012, p. 392) lista atividades que seguem sob demanda do *controller* gerencial, como “previsão, orçamento e acompanhamento de execução e elaboração de relatório financeiro”. Segundo Lambert e Sponem (2012), a perda de relevância destas atividades técnicas pode estar associada ao avanço tecnológico, que estimula a descentralização das rotinas de trabalho e aproximaria o *controller* das unidades de negócios. Todavia, tal argumento é contestado por Andreassen (2020), que advoga justamente no sentido contrário, de que a tecnologia reaproxima o *controller* de funções técnicas.

Além de comunicação, também a habilidade HP(a) – **Intelectual** – voltada à avaliação de veracidade de informações, pensamento crítico e saber lidar com problemas multifacetados (IAESB, 2019) – apresenta-se como uma das principais do perfil gerencial, somando 34 códigos. Lambert e Sponem (2012) e Goretzki et al. (2013) advogam sobre o efeito de sistemas Enterprise Resource Planning (ERP) em afastar os *contorllers* de trabalhos voltados à programação, forçando-os a desenvolver novas capacidades, como criatividade e habilidade analítica. Novamente, um efeito de tecnologias sobre o perfil profissional. Caicedo et al. (2018, p. 246), que estudaram o caso de uma seguradora sueca, exemplificam o processo de ascensão dessa habilidade associando-a a mudanças das demandas sobre o profissional:

Em suma, a autoridade dos MAs [*management accountants*] em fornecer conselhos claros e concisos mudou conforme a demanda por cálculos elaborados de dados de produção diminuiu, junto com o aumento da demanda da alta administração por avaliações de satisfação do cliente, que são mais difíceis de produzir e mais complexas de analisar.

Como último destaque desse perfil, é trazida a habilidade HP(c) – **Pessoal**, com 27 códigos. Essa habilidade relaciona-se à educação continuada, estabelecimento de padrões pessoais e de monitoramento elevados, mantendo a mente aberta a novas oportunidades (IAESB, 2019). Relativamente a essa habilidade, o estudo de caso apresentado por Goretzki et al. (2013) é elucidativo. O estudo que desenvolveram discute, em profundidade, o movimento de um *controller* no sentido de readequar o perfil profissional de toda a controladoria da empresa onde trabalhava. Desempenhando a função de Chief Financial Officer (CFO), o *controller* em questão operacionalizou grande investimento em sua própria educação profissional e de seus subordinados no intuito de internalizar o perfil de *business partner* na organização.

O que se observa nesse perfil, e que difere do anterior, relaciona-se ao entrelaçamento das competências e habilidades. Enquanto, no perfil técnico, faz-se necessário ao *controller* afastar-se para poder fiscalizar de forma independente (Paulsson, 2012), o perfil gerencial demanda que múltiplas competências e habilidades operem simultaneamente, sendo saudável o envolvimento do *contorllers* com os demais setores da organização (Lantto, 2014). Janin

(2017, p. 13), pode identificar, no perfil gerencial, a relação entre a competência CT(f) – **Governança, gerenciamento de risco e controle interno** e a habilidade HP(b) – **Comunicação**: “Dialogar no processo de classificação de cenários de crise é importante, uma vez que a DNCG [órgão fiscalizador no contexto da pesquisa] solicita ao presidente que garanta assistência financeira caso o cenário de crise pactuado se concretize”.

Essa simultaneidade de competências e habilidades do perfil gerencial também é exemplificada em Lantto (2014). Seu estudo versou sobre o processo de adaptação às normas IFRS, sendo identificada a relação entre a habilidade HP(b) – **Comunicação** e a competência TC(g) – **Leis e regulamentos de negócios**, no caso, a internalização das normas IFRS. Para alinhar os registros contábeis às IFRS, “Dependendo do caso, os *controllers* de divisão discutiam com os especialistas (operacionais e de negócios) das divisões e/ou com outros *controllers* das divisões, para juntos, esclareceram as características das transações e eventos” (Lantto, 2014, p. 347) que necessitavam de classificação.

### 4.3 Perfil Híbrido

Como discutido por Paulsson (2012), as atribuições do *controller* têm se diversificado, expandindo-se para além daquelas tradicionais voltadas à fiscalização, agregando aspectos gerenciais às rotinas do profissional. Esse perfil de *controller* técnico-gerencial é denominada por Paulsson (2012) como *controller* híbrido, sendo um profissional que soma às tradicionais competências técnicas novas habilidades, como a de comunicação, que foi identificada fortemente associada ao perfil gerencial. “Em geral, os estudos sobre os requisitos dos MAs [*management accountants*] mostram que os MAs com orientação *bean counter* podem contar somente com ‘*hard skills*’, enquanto os MAs com orientação *business partner* precisam de ambas ‘*hard*’ e ‘*soft skills*’” (Paulsson, 2012, p. 385).

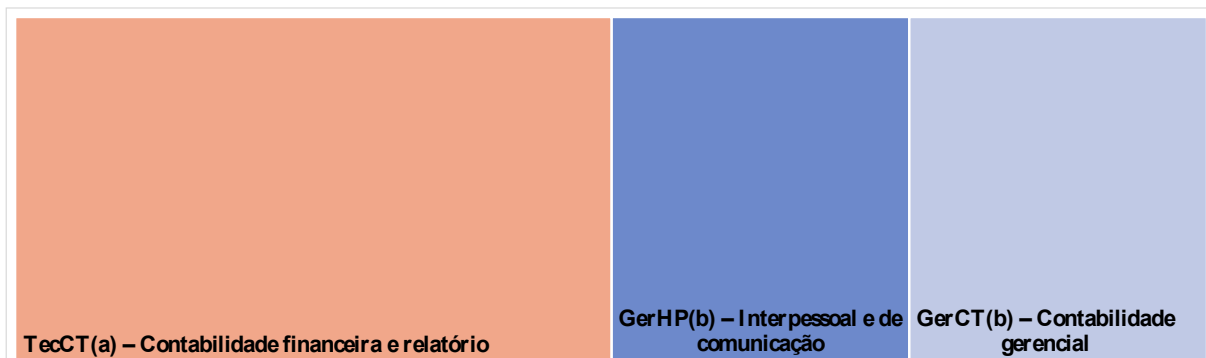
Lantto (2014) destaca que avanços tecnológicos e novos *softwares* contribuíram com a redução do trabalho manual, assim reduzindo a propensão de erros e estimulando que habilidades analíticas do *controller* se manifestassem, como o exemplo acerca de sistemas ERP que discutiram Goretzki et al. (2013). Cabe igualmente lembrar Andreassen (2020) quanto ao efeito inverso ao descrito por Lantto (2014) e Goretzki et al. (2013), em que novas tecnologias podem provocar a reaproximação do *controller* de atividades fiscalizatórias associadas ao perfil *bean counter*. Apesar de aparente contradição, ao somarmos à discussão o processo de deshibridação defendido por Caicedo et al. (2018) e lembrando que tecnologias são ferramentas de trabalho, talvez fatores tecnológicos sejam pouco explicativos da mudança de perfil do *controller*: seja do técnico para o gerencial, seja do gerencial para o técnico.

Nesse ponto, as discussões sobre os aspectos contextuais e culturais de nível macro e micro mostram-se particularmente relevantes, possíveis de explicar o duplo efeito das tecnologias. Fatores de nível micro, como a cultura organizacional voltada para resultado (Hadid e Al-Sayed, 2021), podem estar relacionadas ao uso de ferramentas tecnológicas em favor da fiscalização dos números, estimulando o perfil técnico. Igualmente, os fatores contextuais macro podem explicar esse efeito duplo, posto que impactam nas rotinas desenvolvidas pelo *controller* (Amorim, & Silva, 2019), estimulando um ou outro perfil independentemente das ferramentas utilizadas pelo profissional. Exemplo disso foi a crise de 1929 nos EUA, que forçou um alinhamento dos *controllers* ao perfil técnico, independentemente das ferramentas utilizadas pelos profissionais (Doron et al., 2019).

Tendo em vista esse perfil híbrido defendido por Paulsson (2012) e Caicedo et al. (2018), considerando questões culturais e contextuais em nível macro e micro, bem como os resultados discutidos nas seções 4.1 e 4.2, pôde-se elencar as competências e habilidades que

devem ser apresentadas pelo *controller* para que possa desempenhar suas funções quando lhe for demandado um caráter de maior rigor técnico-fiscalizatório e quando a demanda ocorrer no sentido oposto, em direção ao caráter gerencial. Como principais competências e habilidades, então, são destacadas aquelas que reuniram o maior número de códigos em cada um dos perfis técnico e gerencial (Figura 4).

Tendo em vista o espectro de perfis possíveis que o *controller* pode ser demandado a desempenhar (ter Bogt et al., 2016), duas competências e um habilidade foram identificadas com as principais a serem apresentadas pelo *controller*, de modo que se mantenha como um profissional flexível, capaz de desempenhar ambos os perfis polares e opositivos técnico (*bean counter*) e gerencial (*business partner*) (Caicedo et al., 2018). Assim, quando lhe for demandado que fiscalize os processos internos em busca da conformidade das informações organizacionais, desempenhando funções voltadas ao rigor técnico, a principal, não única, competência a ser apresentada pelo *controller* seria CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório**, que preconiza questões relativas aos demonstrativos econômico-financeiros, como aplicação de princípios e normas e elaboração e interpretação de relatórios (IAESB, 2019).



**Figura 4** Mapa de árvore das competências e habilidades do perfil híbrido

Fonte: dados da pesquisa.

Quando a exigência for de perfil mais próximo ao gerencial, nota-se a hibridização de que Paulsson (2012) trata, em que *hard skill* e *soft skill* são demandadas. Nesse perfil, as principais competências e habilidades a serem apresentadas pelo *controller* são CT(b) – **Contabilidade gerencial** e HP(b) – **Interpessoal e de comunicação**. Enquanto a competência CT(b) volta-se ao fornecimento de informações auxiliares à gestão, a habilidade HP(b) apresenta-se como uma “habilidade-mestra” no sentido de promover um perfil de maior caráter gerencial e envolvimento do *controller* em outras rotinas organizacionais (Lantto, 2014). O maior grau de envolvimento do *controller* para além das rotinas financeiras é lembrado por Horton e Wanderley (2018) ao discutirem os efeitos desse envolvimento sobre a capacidade do *controller* de inovar, ser criativo e estar de mente aberta, como preconiza a habilidade de HP(c) – **Pessoal** (IAESB, 2019), que somou 27 códigos nas análises do perfil gerencial, conforme discutido na seção 4.2.

Horton e Wanderley (2018, p. 48) afirmam que “contadores gerenciais [*controllers*] em papel que requer maior envolvimento são mais predispostos a comportamento estratégico coletivo (...), assim carregando maior potencial de impactar as práticas organizacionais”. Exemplo disso pode ser encontrado em Janin (2017), que discutiu a contribuição dos *controllers* na negociação e aprovação da peça orçamentária junto ao organismo fiscalizador. Horton e Wanderley (2018) entendem ser necessário equilíbrio entre envolvimento e independência do *controller*, apesar de que tal equilíbrio seja difícil de atingir, alertam Lambert e Sponem (2012).



Uma solução para o dilema diário do *controller* gerencial, que ocorre em razão de sua proximidade ao gestor a quem pode vir a fiscalizar (Lambert, & Sponem, 2012), pode estar na estrutura da controladoria dentro da organização. Como identificado por Lantto (2014), uma estrutura de controladoria em parte centralizadora – focada em aspectos técnicos e fiscalizatórios – e outra descentralizada através de *controllers* de unidades de negócio (*business unit controllers* ou *BU controllers*) – com foco em atividades de suporte aos gestores – poderia resolver o conflito entre as atribuições do perfil técnico e o perfil gerencial. No caso da adoção das normas IFRS que Lantto (2014, p. 353) estudou, através da comunicação – HP(b) –, os *BU controllers* contribuíram com o alinhamento das demandas da controladoria central e das unidades de negócio, garantindo que todos “pensassem e falassem na linguagem IFRS”. Igual movimento de centralizar atividades técnico-fiscalizatórias numa controladoria central, descentralizando para *BU controllers* as funções gerenciais, pôde ser identificado em Goretzki et al. (2013).

Desse modo, percebe-se que o perfil gerencial discutido na literatura – qualificado como “novo” e “contemporâneo” – em verdade aproxima-se do perfil híbrido defendido por Paulsson (2012) e Caicedo et al. (2018). O perfil gerencial, bem como o perfil técnico são modelos de perfis, estereótipos, como sugere Andreassen (2020). Esse perfil híbrido está em linha com as discussões de ter Bogt et al. (2016) quanto à existência de um espectro de perfis possíveis para o profissional, onde, nos extremos, encontram-se o perfil técnico *bean counter* em um polo, e, no polo oposto, o perfil gerencial *business partner*. Assim, como principais competências e habilidades a serem apresentadas pelo *controller*, que deve preservar esse caráter híbrido e flexível defendido por Paulsson (2012) Caicedo et al. (2018), foi possível identificar as competências CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório** e CT(b) – **Contabilidade gerencial**, juntas da habilidade HP(b) – **Interpessoal e de comunicação**.

## 5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo identificar na literatura científica as principais competências técnicas e habilidades profissionais associadas aos perfis de *controller* técnico *bean counter* e gerencial *business partner*. Para atingi-lo, foi realizada uma Revisão da Literatura para coleta dos dados. A amostra compreendeu 11 estudos publicados nos últimos 10 anos em periódicos científicos classificados entre os três primeiros níveis de qualidade do ranking ABS. Através de análise de conteúdo, a amostra foi revisada em profundidade, sendo identificadas as principais competências e habilidades elencadas nos IES 2 e 3, as quais foram associadas aos perfis de *controller* técnico e gerencial.

Através da análise, identificou-se que o perfil gerencial discutido na literatura se aproxima do perfil de *controller* híbrido estudado por Paulsson (2012) e Caicedo et al. (2018). Os perfis técnico e gerencial evocados na literatura podem ser entendidos como opostos entre si, extremos de um espectro de perfis profissionais que o *controller* pode assumir (ter Bogt et al., 2016). Focando-se nesses extremos, é possível identificar as principais competências e habilidades a serem apresentadas pelo *controller* em cada uma destas posições e que, conseqüentemente, deve o *contorller* híbrido apresentar, posto que pode lhe ser demandado um perfil mais próximo de um ou outro polo em razão de fatores contextuais e culturais de ordem macro (nível país) (Goretzki et al., 2013) e micro (nível organização) (Hadid & Al-Sayed, 2021). Assim, destaca-se que não há um perfil “correto”, devendo as organizações buscarem por profissionais flexíveis ao ambiente de negócio, capazes de desempenhar ambas as funções de caráter técnico e gerencial.

Associada ao perfil técnico, a competência CT(a) – **Contabilidade financeira e relatório** mostrou-se como a principal, com mais de 50% dos códigos desse perfil sendo vinculadas a esta categoria. No perfil gerencial, diferentemente do técnico, ocorreram uma competência e uma habilidade como principais: CT(b) – **Contabilidade gerencial** e HP(b) – **Interpessoal e de comunicação**. Também no perfil gerencial não foi observada a concentração de códigos percebida no perfil técnico, visto que as categorias GerCT(b) e GerHP(b) concentraram menos de 50% dos códigos associados ao perfil gerencial. O *controller* híbrido, então, deve apresentar como principais – não únicas – as competências CT(a) e CT(b) e a habilidade HP(b). Processos seletivos de *controller*, como o analisado por Dobroszek (2020), podem aproveitar esse achado para melhor conduzir a seleção, garantindo a contratação de profissional equilibrado entre o fiscal técnico e o “consultor interno” provedor de informações, considerando contexto e cultura organizacionais.

Horton e Wanderley (2018) destacaram que o perfil profissional do *controller* é influenciado por múltiplos fatores internos e externos à organização, não cabendo assim apontar um ou outro perfil como “correto”. O *controller* deve, pois, ser um profissional flexível, capaz de ajustar seu perfil entre o técnico e o gerencial (Caicedo et al., 2018). Esses ajustes de postura mostram-se particularmente associados a fatores contextuais e culturais, que operam como direcionadores do perfil a ser apresentado pelo *controller*. Assim, as organizações devem estar atentas a esses fatores, buscando alinhar os objetivos da empresa ao perfil adequado de *controller*.

Entre fatores contextuais, puderam ser identificadas questões identitário-profissionais (Lambert & Sponem, 2012; Goretzki et al., 2013). Como exemplo, Goretzki et al. (2013) apontaram o papel desempenhado por organismos de classe e pela academia em estimular um alinhamento profissional do *controller* em direção ao perfil gerencial. Outro fator contextual diz respeito a mudanças nas leis, como ocorrido nos EUA no pós-crise de 1929 (Doron et al., 2019), e mudanças em normas, como a adoção do padrão IFRS (Lantto, 2014). Pesquisas futuras dedicadas à construção de uma listagem dos principais fatores contextuais e culturais que influenciam no perfil profissional do *controller* contribuiriam com a literatura sobre o tema, que segue pouco explorado. Estudos quantitativos voltados a identificar a relação de causal-consequência entre fatores contextuais e culturais com o perfil do *controller* seriam úteis para melhor compreender e identificar fatores-chave desta dinâmica fatores x perfil.

Nessa linha, foi possível identificar como fator cultural macro as exigências legais por certificados, no caso dos EUA e do Reino Unido, para que profissional pudesse desempenhar a posição de *controller* enquanto tal exigência não se faz presente na Alemanha (Goretzki et al., 2013). Como fator cultural micro, a cultura interna da própria organização mostrou-se relevante. Hadid e Al-Sayed (2021) perceberam que, em organizações orientadas para o resultado, ocorre maior cobrança dos gestores por informações numéricas dos *controllers*, uma vez que a avaliação da gestão dá-se sobre esses números. Complementam o raciocínio Caicedo et al. (2018), que identificaram, a partir das falas dos entrevistados, que *controllers* focados em metas quantitativas vieram a se tornar altamente autoritários. Ou seja, a cultura organizacional apresenta claro potencial de influenciar no perfil profissional do *controller*. Também aqui se abre oportunidade para que novos estudos busquem por mais fatores culturais de nível macro e micro, os quais podem ser analisados em termos de sua relação e influência sobre o perfil profissional do *controller*.

Há que se observar o dilema da posição do *controller*, em que ora pode lhe ser demandado fiscalizar, ora ser parceiro do gestor (Lambert, & Sponem, 2012). A solução desse dilema pode estar na estrutura da controladoria: preservando um corpo central técnico-fiscalizador e desmembramentos para as unidades de negócio através de BU *controller*

(Lambert, & Sponem, 2012; Goretzki et al., 2013). Novamente, aqui se percebe fator cultural influenciando no perfil do profissional, pois os *controllers* da unidade central preservam um perfil técnico e os *contorllers* das unidades operam como auxiliares da gestão, preservando perfil gerencial. Essa solução identificada na literatura contribui com a prática profissional, pois aponta para uma possível solução para o impasse do *controller* em ter que fiscalizar e ser parceiro do gestor.

Em relação aos fatores de influência sobre o perfil do *controller*, há que se melhor compreender o papel da tecnologia em estimular um ou outro perfil e em que circunstâncias, posto que há argumentos divergentes nesse sentido (Lantto, 2014; Andreassen, 2020), cabendo estudo futuro acerca desse ponto. Por fim, mostra-se um caminho particularmente promissor melhor compreender a HP(b) – **Interpessoal e de comunicação** no contexto da profissão de *controller*. Tal habilidade foi identificada, por diversas vezes, associada a outras habilidades e competências, sendo percebida nesse estudo como uma espécie de “habilidade-mestra” a ser apresentada pelo *controller*. Caso identificada como tal, eventual readequação dos currículos dos cursos de formação de contadores deve ser avaliada, conferindo o devido destaque à habilidade de comunicação na formação dos profissionais da área contábil, entre eles os *controllers*.

Adamais do rigor das análises desenvolvidas, este estudo apresenta limitações. Ao priorizar a contemporaneidade e qualidade dos artigos analisados, a amostra resultante foi reduzida. Ainda assim, 558 códigos foram identificados e classificados nas categorias construídas. Igualmente, a seleção das bases WoS e Scopus – apesar do volume de documentos indexados a elas – restringe os achados. Nesse sentido, pesquisas futuras contemplando outras bases de dados, bem como outras medidas de qualidade seriam úteis para comparar resultados, confirmando ou confrontando os achados dessa pesquisa.

## Referências

- Amorim, T. N. G. F., & Silva, L. B. (2019). Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais. *Revista Ambiente Contábil*, v. 11, n. 1, 220-236. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14337>
- Anderson, R., Maks, H., & Klaassen, H. (2019). An exploratory study assessing compliance among municipal controllers and the possible explanations for their degree of compliance. *Journal of Public Affairs*, v. 20, n. 3, 1-13. <https://doi.org/10.1002/pa.2068>
- Andreassen, R-I. (2020). Digital technology and changing roles: a management accountant’s dream or nightmare?. *Journal of Management Control*, v. 31, 209-238. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00303-2>
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo* (1 ed.). Edições 70.
- Caicedo, M. H., Martensson, M., & Hallstrom, K. T. (2018). The development of the management accountant's role revisited: An example from the Swedish Social Insurance Agency. *Financial Accountability & Management*, v. 34, n. 3, 240-251. <https://doi.org/10.1111/faam.12156>
- Dobroszek, J. (2020). Supply chain and logistics controller – two promising professions for supporting transparency in supply chain management. *Supply Chain Management: an International Journal*, v. 25, n. 5, 505-519. <https://doi.org/10.1108/SCM-04-2019-0169>

- Doron, M., Baker, C. R., & Zucker, K. D. (2019). Bookkeeper-Controller-CFO: The Rise of the Chief Financial and Chief Accounting Officer. *Accounting Historians Journal*, v. 46, n. 2, 1-8. <https://doi.org/10.2308/aahj-52538>
- Endenich, C., & Trapp, R. (2020). Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, v. 163, n. 2, 309-328. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4034-8>
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, v. 24, n. 1, 41-63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, v. 50, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Henttu-Aho, T. (2016). Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 13, n. 1, 31-56. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2014-0058>
- Horton, K. E., & Wanderley, C. 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*, v. 38, 39-50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2019). *Handbook of International Education Pronouncements – 2019 Edition* (1 ed.). Disponível em: <https://www.iaesb.org/standards-pronouncements>. Acesso em: 9 out. 2021
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *Constitution of the International Federation of Accountants*. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/IFAC-Constitution-November-2019.pdf>. Acesso em: 9 out. 2021.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2021). *Who we are*. Disponível em: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>. Acesso em: 9 out. 2021.
- International Standard-Setting Boards (ISSB). [2021-]. *About International Standard-Setting Boards*. Disponível em: <https://www.international-standards.org/about>. Acesso em 9 out. 2021.
- Janin, F. (2017). When being a partner means more: The external role of football club management accountants. *Management Accounting Research*, v. 35, 5-19. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.05.002>
- La Paz, A., Gracia, D., & Vásquez, J. (2020). Matching the controller role: individuals vs companies. *Journal of Business Economics and Management*, v. 21, n. 5, 1411-1431. <https://doi.org/10.3846/jbem.2020.13187>

Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, v. 21, n. 3, 565-589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>

Lantto, A. M. (2014). Business Involvement in Accounting: A Case Study of International Financial Reporting Standards Adoption and the Work of Accountants. *European Accounting Review*, v. 23, n. 2, 335-356. <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.833411>

Nocetti, A. A. N., & Lavarda, C. E. F. (2018). As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups. *Revista Ambiente Contábil*, v. 11, n. 1, 182-200. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14813>

Paulsson, G. (2012). The Role of Management Accountants in New Public Management. *Financial Accountability & Management*, v. 28, n. 4, 378-394. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00552.x>

ter Bogt, H., van Helden, J., & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership – reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, v. 36, n. 5, 379-384. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086>

## Apêndice – Unidades de análise submetidas à análise de conteúdo

<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Título</b>	<b>Objetivo da pesquisa</b>
Caicedo, M. H., Martensson, M., & Hallstrom, K. T.	2018	The development of the management accountant's role revisited: An example from the Swedish Social Insurance Agency	Apresentar como o papel dos <i>controllers</i> operacionais de agência de seguro sueca foi modificado para função de assistente, com o papel de apoiar equipes racionais a realizarem tarefas de contabilidade gerencial
Endenich, C., & Trapp, R.	2020	Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics	Estruturar e sumarizar a literatura existente sobre controladoria e ética nos negócios publicada no Journal of Business Ethics
Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J.	2013	An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role	Analisar como atores podem instituir direcionadores de institucionalização de um novo papel para os <i>controllers</i> em uma organização
Hadid, W., & Al-Sayed, M.	2021	Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems	Contribuir com a literatura da teoria da contingência nas práticas da contabilidade gerencial estratégica e no papel dos <i>controllers</i>
Hartmann, G. G., & Mass, V. S.	2010	Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism	Investigar a inclinação de <i>controllers</i> de unidades de negócio em criar orçamentos com “folgas”
Horton, K. E., & Wanderley, C. A.	2018	Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw	Expandir a literatura sobre mudança institucional ao explorar o papel de conflitos de identidade como direcionadores críticos de agência entre profissionais <i>controllers</i>
Janin, F.	2017	When being a partner means more: The external role of football club management accountants	Explorar a extensão com que <i>controllers</i> podem desempenhar um papel ativo sobre como suas organizações interagem com o ambiente externo
Lambert, C., & Sponem, S.	2012	Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective	Não informado
Lantto, A. M.	2014	Business Involvement in Accounting: A Case Study of International Financial Reporting Standards Adoption and the Work of Accountants	Descrever a forma como as IFRS esperam que os preparadores de informações assumam mais responsabilidades pelos relatórios em relação as normas contábeis domésticas
Paulsson, G.	2012	The Role of Management Accountants in New Public Management	Discute o papel dos <i>controllers</i> no contexto da Nova Gestão Pública ( <i>New Public Management</i> ) e os correspondentes requisitos de conhecimento e habilidades
Victoravich, L. M.	2010	When Do Opportunity Costs Count? The Impact of Vagueness, Project Completion Stage, and Management Accounting Experience	Testar de forma experimental a previsão de que a experiência em contabilidade gerencial mitiga a tendência de ignorar custos de oportunidade em relação a dois fatores: imprecisão do custo de oportunidade e estágio de conclusão do projeto. Também investiga se atender aos custos de oportunidade provoca impacto na decisão de continuidade do projeto