



PPGCCA
Programa de
Pós-graduação
em Contabilidade,
Ciências Contábeis
e Administração

ISSN: 1983-6635



RGO
Revista Gestão
Organizacional



Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

EFEITOS DAS COMPETÊNCIAS DOS *CONTROLLERS* NO ORÇAMENTO EMPRESARIAL MEDIADO PELO COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL

EFFECTS OF CONTROLLER COMPETENCIES ON THE CORPORATE BUDGET MEDIATED BY ORGANIZATIONAL COMMITMENT

ELISANGELA CORDEIRO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

Mestre em Contabilidade

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1453-8277>

E-mail: elis_cordeiro@hotmail.com

ANTONIO FERNANDO SIMÕES RIBEIRO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

Mestre em Contabilidade

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-6375-0418>

E-mail: fernando.ribeiro7070@msn.com

LEANDRO AUGUSTO TOIGO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

Doutor em Ciências Contábeis e Administração

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>

E-mail: leandro.toigo@unioeste.br

DELCI GRAPEGIA DAL VESCO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)

Doutora em Ciências Contábeis e Administração

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0818-3142>

E-mail: delci.grape@gmail.com

Editor responsável: Alini da Silva

Submissão: 08/12/2024. Revisão: 04/11/2025. Aceite: 26/11/2025. Publicação: 01/03/2026.

Como citar: Cordeiro, E., Ribeiro, A. F. S., Toigo, L. A., & Dal Vesco, D. G. (2026). Efeitos das competências dos *controllers* no orçamento empresarial mediado pelo comprometimento organizacional. *RGO - Revista Gestão Organizacional*, 19(1), 06-31. <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v19i1.8304>.

RESUMO

Objetivo: Este estudo visa analisar os efeitos mediadores do comprometimento organizacional na relação entre o perfil dos *controllers Bean Counters e Business Partners* e o uso interativo e diagnóstico do orçamento empresarial.

Método/Abordagem: Trata-se de uma pesquisa quantitativa e descritiva, com coleta de dados *Survey*, por meio de questionário estruturado, aplicado a *controllers* que atuam na área de controladoria das 1.000 maiores empresas brasileiras listadas no anuário de 2021 da Revista Valor Econômico. Para analisar os resultados e testar as hipóteses, foram utilizadas equações estruturais de Regressão Partial Least Squares (PLS).

Principais Resultados: Verificou-se uma relação positiva dos dois perfis – *Bean Counter* e *Business Partner* – com o Uso Diagnóstico do Orçamento (UDO) e Uso Interativo do Orçamento (UIO) do orçamento; entretanto, o efeito mediador do comprometimento organizacional ocorreu apenas para o perfil *Bean Counter*.

Contribuições Teóricas/Práticas/Sociais: O estudo contribui teoricamente ao discutir a relevância do perfil do *controller* em cenários incertos e de risco, fornecendo percepções práticas para melhorar os processos organizacionais e impulsionar o desenvolvimento nacional. Do ponto de vista prático, permite uma análise crítica sobre as mudanças necessárias no perfil do *controller*, dada a relevância dessa profissão para a economia e a sociedade, uma vez que faz parte da estratégia e da perenidade organizacional. Socialmente, os resultados deste estudo contribuem para a possibilidade de melhoria dos processos que envolvem os *controllers* das empresas, impulsionando o crescimento do país.

Originalidade/Relevância: Este estudo inova ao investigar o efeito mediador do comprometimento organizacional na relação entre os perfis profissionais *Bean Counter* e *Business Partner* e o uso diagnóstico e interativo do orçamento empresarial. Destaca-se, pela análise empírica dessas relações no contexto das maiores empresas brasileiras, abordando uma perspectiva ainda pouco explorada na literatura nacional. Suas contribuições teóricas ampliam o entendimento sobre a influência do comprometimento organizacional em práticas gerenciais, e as contribuições práticas fornecem contribuições para a gestão estratégica dos *controllers*, auxiliando na melhoria dos processos organizacionais; consequentemente, contribui socialmente para o desenvolvimento das empresas e da economia nacional.

Palavras-chave: *Controllers. Bean Counters. Business Partner. Uso do Orçamento. Comprometimento Organizacional.*

ABSTRACT

Purpose: The objective of this study is to investigate the profile of *Bean Counters* and *Business Partners controllers* in relation to the interactive use and diagnosis of the budget, having organizational commitment as a mediator.

Method/approach: This is a quantitative and descriptive research, with survey data collection, through a structured questionnaire, applied to controllers who work in the controllership area of the 1,000 largest Brazilian companies listed in the 2021 yearbook of Valor Econômico Magazine. To analyze the results and test the hypotheses, Structural Partial Least Squares Regression (PLS) equations were used.

Main Results: Predominance of the "Bean Counter" profile in relation to the "Business Partner". Positive impact of both profiles on budget use. Organizational commitment had a mediating effect only on the "Bean Counter" profile.

Theoretical/Practical/Social Contributions: The study contributes theoretically by discussing the importance of the controller's profile in uncertain and risk scenarios, providing practical insights to improve organizational processes and boost national development. From a practical point of view, it allows a critical analysis of the necessary changes in the profile of the controller, given the relevance of this profession for the economy and society, since they are part of the organizational strategy and perpetuity. Socially, the results of this study contribute to the possibility of improving processes involving company controllers, boosting national development.

Originality/Relevance: the research is relevant when addressing discussions focused on the profile of the controller in uncertain and risky scenarios. By investigating the profiles of controllers and their impact on the interactive and diagnostic use of the corporate budget, mediated by organizational commitment, the study brings an original approach. His theoretical, practical and social contributions provide a valuable insight for understanding the controller's role and improving organizational processes, driving the country's development.

Keywords: Controllers. Bean Counters. Business Partner. Budget Usage. Organizational Commitment.

1 INTRODUÇÃO

O perfil profissional do controlador, segundo Fuh e Tung (1997), corresponde ao do executivo financeiro responsável pelas áreas contábeis relacionadas ao orçamento, planejamento, auditorias, controle de impostos, entre outras atividades empresariais. Desde o século XXI, a função de controladoria deixou de ser restrita à contabilidade, tornando-se extremamente específica e vinculada ao planejamento estratégico organizacional (Beuren & Santos, 2012). Para Lavarda *et al.* (2020), a evolução da função tradicional da controladoria, focado na coleta e apresentação de dados à alta administração, enfatiza sua relevância na criação de valor para as organizações.

As atividades dos profissionais de controladoria concentram-se em funções-chave como planejamento, controle e sistemas de informações contábeis, pertinentes para a gestão e o processo decisório (Borinelli, 2006; Lunkes *et al.*, 2013; Wolf *et al.*, 2015). Na literatura nacional, esses profissionais são divididos em dois perfis principais: *bean counters* e *business partners* (Wiggers *et al.*, 2015; Arenales, 2016; Souza *et al.*, 2020). Enquanto os *parceiros de negócios* se destacam pela participação ativa nas decisões estratégicas e pela interação com a alta gestão, os *bean counters* – anteriormente predominantemente – têm cedido espaço, gradualmente, aos profissionais com habilidades adaptadas às demandas organizacionais, como comunicação, motivação e negociação (Karlsson *et al.*, 2019).

A visão tradicional do *bean counter* como um profissional passivo e limitado a tarefas rotineiras tem sido superada, sendo ascendente pelo modelo de *parceiro de negócios*, um profissional versátil, com competências técnicas e gerenciais avançadas, capaz de agregar valor estratégico às organizações (Richardson *et al.*, 2015). O aumento da complexidade organizacional também exigiu o uso de ferramentas de gestão, como diferentes tipos de orçamento (base zero, contínuo, flexível, *Balanced Scorecard*), que apoiam os processos de planejamento e controle empresarial (Lunkes *et al.*, 2013).

Estudos como os de Kaveski *et al.* (2021) indicam que o uso diagnóstico e interativo do orçamento influencia tanto o comprometimento organizacional quanto o desempenho gerencial. Para Simons (1995), o diagnóstico do orçamento desempenha uma função tradicional de monitoramento, enquanto o orçamento interativo oferece flexibilidade e inovação. O equilíbrio entre essas abordagens promove uma dinâmica organizacional que afeta positivamente o desempenho (Mundy, 2010; Agbejule, 2011).

Este estudo visa investigar o impacto do perfil profissional dos controladores no uso interativo e diagnóstico do orçamento, considerando o comprometimento organizacional como uma variável mediadora. A pesquisa explora os perfis de *Bean Counter* e *Business Partner* em empresas brasileiras, contribuindo para a compreensão de como esses perfis influenciam práticas de gestão e desempenho organizacional.

A controladoria influencia a gestão contemporânea das organizações, transcendendo à sua função tradicional focada apenas na contabilidade financeira e assumindo atividades estratégicas pertinentes. Neste cenário, o profissional conhecido como *controller* atua diretamente no planejamento, controle e fornecimento de informações contábeis e gerenciais indispensáveis à tomada de decisão (Beuren & Santos, 2012; Lunkes *et al.*, 2013).

Entre os diferentes perfis de atuação profissional descritos na literatura, destacam-se os *Bean Counters* e os *Business Partners*. Os *Bean Counters* – tradicionalmente – são caracterizados pela atuação técnica rigorosa, centrada na contabilidade financeira, nos controles internos e relatórios detalhados. Os *Business Partners* têm emergido como profissionais voltados ao apoio estratégico da alta gestão, participando ativamente no processo decisório e nas atividades de comunicação, negociação e resolução de conflitos (Karlsson *et al.*, 2019; Wohleberg *et al.*, 2022).

Diversos estudos têm explorado como os perfis profissionais influenciam práticas gerenciais específicas, especificamente o uso interativo (UIO) e diagnóstico (UDO) do orçamento. Segundo Simons (1995), enquanto o UDO está associado ao monitoramento e ao controle de processos internos e à correção de desvios, o UIO se caracteriza pela flexibilidade, inovação e interação frequente entre gestores e subordinados, permitindo respostas rápidas a cenários incertos e dinâmicos (Mundy, 2010; Agbejule, 2011).

Contudo, a literatura aponta escassez de estudos que analisam, especificamente, como o comprometimento organizacional pode potencializar a relação entre os perfis *Bean Counters* e *Business Partners* e o uso interativo e diagnóstico do orçamento. Kaveski *et al.* (2021) sugerem que o comprometimento organizacional atua como um fator mediador relevante, capaz de influenciar diretamente o desempenho gerencial e o uso de ferramentas de controle orçamentário. Faz-se necessário, porém, avançar essa compreensão, sobretudo ao analisar essa mediação, no contexto dos diferentes perfis profissionais.

Diante disso, surge a lacuna que justifica este estudo: entender em que medida o comprometimento organizacional atua como mediador da relação entre os perfis profissionais dos *controllers* e as práticas específicas de uso interativo e diagnóstico do orçamento. Logo, este estudo se diferencia de outros existentes por analisar – empiricamente – estas relações no contexto das maiores empresas brasileiras, abordando uma perspectiva ainda pouco explorada na literatura nacional.

Esta pesquisa propõe responder à seguinte questão-problema: Qual o efeito mediador do comprometimento organizacional na relação entre os perfis *Bean Counters* e *Business Partners* e o uso interativo e diagnóstico do orçamento empresarial? Portanto, o objetivo deste estudo é investigar o efeito mediador do comprometimento organizacional na

relação entre os perfis *Bean Counters* e *Business Partners* dos *controllers* e o uso diagnóstico e interativo do orçamento.

Esse estudo se justifica pela relevância prática e teórica da controladoria na gestão estratégica contemporânea. A análise do comprometimento organizacional como mediador oferece relevante contribuição prática para gestores ao evidenciar como características profissionais distintas influenciam o uso estratégico das ferramentas orçamentárias. Além disso – socialmente –, compreender tais dinâmicas auxilia as organizações na promoção de práticas gerenciais mais eficazes, potencializando o desempenho organizacional; consequentemente, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social.

Dessa forma, espera-se que este estudo ofereça contribuições teóricas ao ampliar a compreensão das relações mediadas pelo comprometimento organizacional. No meio empresarial, fornecer subsídios relevantes para a gestão eficaz dos recursos humanos e das ferramentas orçamentárias. No âmbito social, destacar a influência estratégica dos *controllers* no desempenho econômico e social das organizações brasileiras.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: após esta introdução, apresenta-se a fundamentação teórica com as hipóteses propostas; em seguida, descrevem-se os procedimentos metodológicos; posteriormente, realiza-se a apresentação e discussão dos resultados; por fim, apresentam-se as considerações finais e as limitações do estudo, sugerindo também novas possibilidades de pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O PERFIL PROFISSIONAL DOS *CONTROLLERS BEAN COUNTERS* E *BUSINESS PARTNERS*

As atividades e funções alusivas à controladoria foram objeto de estudos de (Borinelli, 2006), por meio da análise de 28 autores brasileiros, de livros e *papers*, compreendendo os períodos de 1976 a 2004, e 19 obras desenvolvidas entre 1949 a 2004. No contexto nacional, verificou-se que as atividades citadas por cerca de metade dos autores pesquisados foram, o desenvolvimento e gerenciamento do sistema de informações gerenciais (82%) e a provisão e suporte ao processo de gestão, por meio de informações (79%). Na seara internacional, demonstrou-se – majoritariamente – que as atividades de controladoria abrangem a provisão e o suporte ao processo de gestão, por meio de informações (63%); elaboração, coordenação, consolidação e assessoramento na elaboração do orçamento das áreas (58%); a implementação e manutenção de todos os registros contábeis (58%); por fim, a elaboração das demonstrações contábeis (58%).

No estudo de Wohlemborg *et al.* (2022), quanto ao uso do diagnóstico ou interativo do orçamento, moderado por vieses cognitivos, a que os profissionais da controladoria podem estar sujeitos, observou-se haver predominância dos *bean counters*, corroborando com os estudos de Souza *et al.* (2020). Ressalta-se que, apesar do avanço em relação ao perfil dos profissionais da área da controladoria, ainda é latente a função atrelada à contabilidade, mais como apoio, do que efetivamente a função participativa no processo decisório das empresas. Dentre as palavras mais citadas no referido estudo, destacam-se: orçamento, contabilidade, análise, cálculos, cobranças, consultoria e gestão.

Pesquisas de Lunkes *et al.* (2013), Wiggers *et al.* (2015) e Souza *et al.* (2020) evidenciam que o perfil *business partners* ainda não está consolidado no cenário organizacional brasileiro. Fabris *et al.* (2022) utilizam, em seu estudo voltado ao mapeamento da identidade do profissional *business partners*, o glossário *controllers*, embasado no entendimento que no país, a terminologia representa o contador voltado ao

perfil gerencial, citado na literatura internacional. Portanto, no Brasil *business partners* são os profissionais conhecidos como *controllers*, mas somente quando estes perfis laboram alinhados com a gestão e às questões estratégicas, aos negócios e a tomada de decisões.

Segundo Zonatto *et al.* (2020), ao participarem ativamente do processo orçamentário e reconhecerem sua relevância neste processo, os *controllers* se tornam mais comprometidos com a organização, desenvolvendo habilidades, à exemplo da autogestão e da proatividade, concebendo a crença de que os orçamentos podem torná-los melhores gerentes.

Referente às competências, os perfis do *bean counters* e do *business partners* diferem: enquanto o primeiro está voltado às funções de elaboração de relatórios, ao controle interno e análise financeira, tidas como atividades basilares da contabilidade, o segundo possui competências relacionadas à participação ativa na alta administração e no processo decisório relevante. Esse está atrelado à capacidade de comunicação, de formação de equipes, resolução de conflitos, reforçados pela capacidade de negociação e motivação (Karlsson *et al.*, 2019). Kaplan e Waelter (2017) afirmam que os *controllers* passam cerca de 70% a 80% do tempo, desempenhando atividades de *bean counters*.

2.2 O USO INTERATIVO E DIAGNÓSTICO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Hofmann *et al.* (2012) afirmam que o UIO possibilita a gestão e o envolvimento regular e pessoal no processo orçamentário, possibilitando a intervenção ativa nas atividades decisórias dos subordinados. Para Chong e Mahama (2014), o UIO pode contribuir no aumento do comprometimento organizacional dos gestores, devido à maior flexibilidade, tal característica relacionada ao diálogo e respeito em detrimento das ideias dos subordinados, que podem discutir, desafiar e debater, em conjunto, a forma de organizar e executar planos de ação capturados nos orçamentos.

No mesmo sentido, Hofmann *et al.* (2012) destacam o UDO como fornecedor de motivação e norte aos gestores, para atingirem as metas, além do envolvimento na ocorrência de representativos desvios orçamentários, pois os subordinados recebem um nível considerável de autoridade e autonomia. A obrigação dos gestores em monitorar e coordenar a implementação das estratégias pretendidas pode contribuir para o aumento do comprometimento organizacional, uma vez que as decisões tomadas devem estar alinhadas aos objetivos organizacionais (Chong & Mahama, 2014).

Quanto ao uso do orçamento, Abernethy e Brownell (1999) abordam que o orçamento diagnóstico é usado quando a mudança estratégica é baixa; quando há pouca ambiguidade em relação às prioridades organizacionais, e a natureza do trabalho é relativamente estável, com rotinas pré-estabelecidas e compreendidas para a execução das tarefas. Para os autores, o orçamento interativo é usado quando a mudança estratégica é alta, quando ocorrem mudanças frequentes que exigem respostas rápidas às novas oportunidades de mercado.

Ainda, os achados de Byrne e Pierce (2018) evidenciaram que o perfil do *controller business partners* em comparação com o *bean counters* é difuso. Os profissionais *bean counters* possuem funções claras, voltados à contabilidade e aos relatórios financeiros, enquanto os *business partners* desempenham atividades descentralizadas. Os resultados dos estudos de Kaplan e Waelter (2017) denotam a correlação entre controle rígido do orçamento e o perfil do *controller bean counter*.

Desse modo, desenvolveram-se as seguintes hipóteses de pesquisa: **H₁** – O perfil *bean counters* está associado, positivamente, ao uso diagnóstico do orçamento; **H₂** – O perfil

bean counters está associado, positivamente, ao uso interativo do orçamento. As hipóteses 1 e 2 foram desenvolvidas para verificar se há efeitos dos perfis profissionais dos controllers, no uso interativo ou diagnóstico do orçamento.

O uso do orçamento como ferramenta de gestão pode se manifestar de duas formas principais: diagnóstico (UDO) e interativo (UIO). O uso diagnóstico do orçamento é caracterizado pela ênfase no controle de desempenho, correção de desvios e cumprimento de metas pré-definidas. Já o uso interativo permite que gestores usem o orçamento como instrumento de diálogo, revisão de estratégias e aprendizado organizacional contínuo (Simons, 1995).

Pesquisas demonstram que o perfil profissional influencia – significativamente – a escolha e a forma de uso dessas abordagens orçamentárias. *Controllers* com perfil *Bean Counter* tendem a utilizar o orçamento de maneira diagnóstica, valorizando o controle rigoroso dos resultados, a conformidade contábil e o cumprimento de metas estabelecidas. Tal comportamento está alinhado à atuação técnica com foco em precisão, relatórios financeiros e monitoramento (Kaplan & Waelter, 2017; Wohlemberg *et al.*, 2022).

Por sua vez, *controllers* com perfil *Business Partner* atuam estrategicamente, sendo propensos a adotar o uso interativo do orçamento. Isso ocorre porque suas funções envolvem suporte à alta administração, participação ativa na formulação de estratégias e foco em adaptação e inovação. Nesse contexto, o orçamento é utilizado como meio de comunicação e articulação de objetivos entre as áreas, promovendo envolvimento e aprendizado organizacional (Karlsson *et al.*, 2019; Byrne & Pierce, 2018).

A literatura evidencia – portanto – que o perfil profissional atua como um determinante do estilo orçamentário adotado. Kaplan e Waelter (2017) associam o uso diagnóstico à rigidez e previsibilidade buscadas por *Bean Counters*, enquanto o uso interativo é relacionado ao dinamismo exigido na atuação dos *Business Partners*. Essa distinção teórica fundamenta as hipóteses iniciais do estudo, que propõem associações positivas entre o perfil *Bean Counter* e o UDO (H1), e entre o perfil *Business Partner* e o UIO (H2).

2.3 COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL E O DESEMPENHO DOS CONTROLLERS

Estudo de Porter *et al.* (1974) aponta que os indivíduos com comprometimento organizacional elevado são detentores de fortes crenças e esses aceitam os objetivos organizacionais e os valores da organização; possuem vontade e exercem esforços consideráveis em favor da organização, objetivando se manter nela. Em contrapartida, os indivíduos com baixo comprometimento organizacional se motivam na busca do interesse próprio, diferentemente do altamente motivado, que vislumbra o interesse organizacional (Meier *et al.*, 2019).

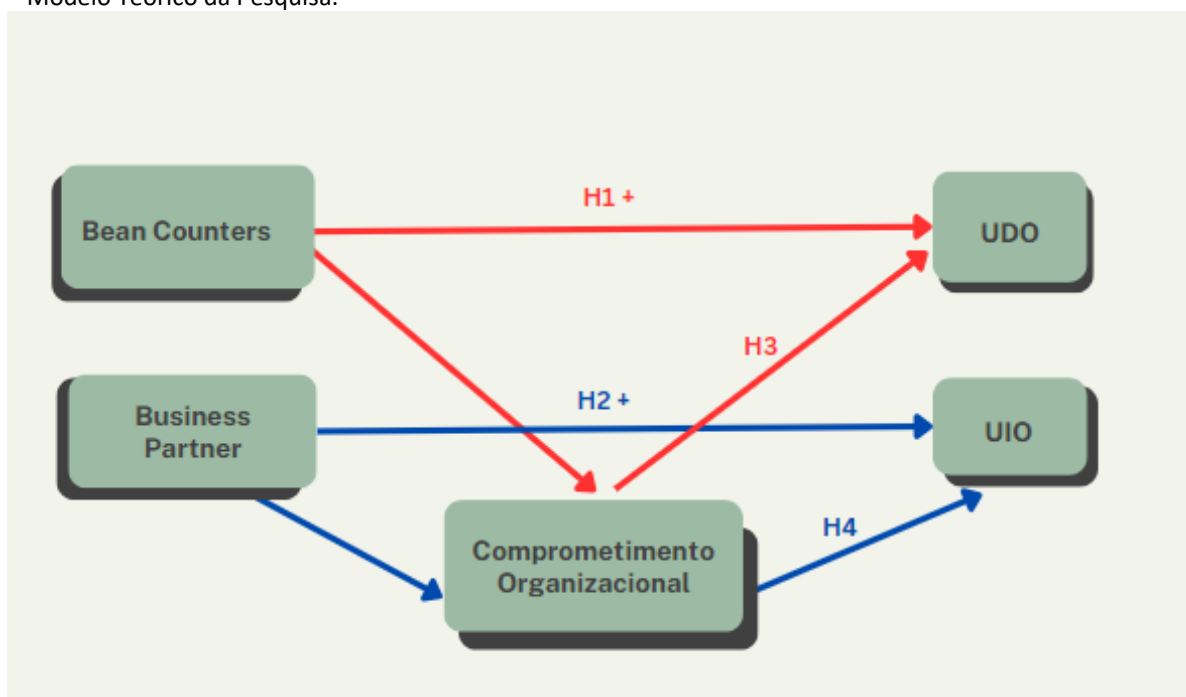
O comprometimento organizacional trata do forte envolvimento e da identificação de um indivíduo com sua organização, refletindo em atitude leal dos funcionários com sua instituição, também considerado um processo contínuo de expressão dos colaboradores tanto com a entidade, como com o alcance de objetivos organizacionais, podendo impactar o Sistema de Controle Gerencial (SCG) e resultar em melhor desempenho das atividades (Hendri, 2019). O estudo de Guidini *et al.* (2020) evidenciou uma relação positiva entre a configuração orçamentária adotada pelas empresas, o comprometimento e o desempenho organizacional.

Estudo de Kaveski *et al.* (2021) aponta a influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial, mediado pelo comprometimento organizacional,

assim como influencia no desempenho. Para os mesmos autores, o comprometimento organizacional apresenta efeito mediador total, na relação entre o uso do sistema de controle orçamentário e o desempenho gerencial, indicando que as formas de uso do orçamento somente afetam o desempenho gerencial quando os gestores estão comprometidos com a organização.

Nesse sentido, desenvolveram-se as demais hipóteses deste estudo: **H₃** – O comprometimento organizacional possui efeito mediador na associação entre o perfil *bean counters* e o uso diagnóstico do orçamento; **H₄** – O comprometimento organizacional possui efeito mediador na associação entre o perfil *business partner* e o uso interativo do orçamento. As hipóteses 1, 2, 3 e 4 de pesquisa foram elaboradas e testadas a partir da verificação da relação estabelecida na Figura 1.

Figura 1
Modelo Teórico da Pesquisa.



O modelo teórico deste estudo analisou a relação e significância das hipóteses propostas, considerando tanto as ligações diretas entre as variáveis quanto o efeito mediador do comprometimento organizacional. Essa abordagem permitiu identificar a influência do comprometimento organizacional nas demais variáveis, oferecendo uma compreensão mais abrangente do uso interativo e diagnóstico do orçamento.

O comprometimento organizacional (CO) é entendido como o vínculo psicológico entre o profissional e a organização, refletido na identificação com os valores institucionais e na disposição para contribuir com os objetivos organizacionais (Meyer *et al.*, 1989; Hendri, 2019). Embora não se explore diretamente o desempenho dos *controllers* neste modelo teórico, o CO é abordado por sua capacidade de influenciar comportamentos organizacionais relevantes, como o uso do orçamento. Kaveski *et al.* (2021) demonstram que o CO atua como mediador entre sistemas de controle e desempenho gerencial, fortalecendo o vínculo entre os profissionais e os instrumentos de gestão.

Neste estudo, o CO é proposto como variável mediadora entre o perfil profissional dos *controllers* e o uso do orçamento. Espera-se que o CO intensifique o efeito positivo do

perfil *Bean Counter* sobre o UDO (H3), pois esse perfil – ao se sentir mais comprometido com a organização – tende a adotar práticas de controle rigorosas e alinhadas aos objetivos institucionais. No caso do perfil *Business Partner*, a hipótese H4 propõe que o CO medie sua relação com o UIO, ao favorecer um ambiente de confiança e diálogo necessário para práticas participativas e estratégicas.

A literatura – no entanto – ainda carece de estudos empíricos que validem tais mediações em conjunto, justificando a originalidade da proposta. Além disso, investigar as diferenças nos efeitos do CO sobre os perfis *Bean Counter* e *Business Partner* trouxe contribuições à compreensão sobre a adoção das alavancas de controle orçamentário nas organizações.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O objetivo proposto neste estudo foi atingido pela condução de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de *survey*, com abordagem quantitativa. Como instrumento de pesquisa, foi utilizado um questionário adaptado, estruturado e validado, composto por cinco blocos e 20 questões; com elas se levantou o perfil dos *controllers*, o uso diagnóstico e interativo do orçamento, o comprometimento organizacional e o perfil socioeconômico dos respondentes. O formulário foi elaborado no aplicativo de gerenciamento de pesquisa *Google™ Forms* e enviado via plataforma *LinkedIn™*, por meio de convite prévio a cada respondente em potencial, entre os dias 6 de outubro a 6 de dezembro de 2022, limitando as respostas ao preenchimento de um formulário por IP (*Internet Protocol*). O instrumento de pesquisa foi enviado por meio da rede social supramencionada para 500 *controllers*, sendo obtidas 77 respostas.

Para aprimorar o instrumento utilizado, foi enviado questionário-piloto a três professores de Ciências Contábeis, na área de concentração controladoria e a três profissionais *controllers*, sendo um *controller* com formação em administração e os demais em contabilidade, que colaboraram com a estruturação e adequação do instrumento. Não houve retornos incompletos em virtude da configuração do formulário na plataforma utilizada, em que os respondentes não poderiam avançar o questionário sem responder a todos os questionamentos solicitados, sendo validadas todas as respostas retornadas.

Referente à população amostral, ela é composta por *controllers* brasileiros, que atuam junto às 1.000 maiores empresas brasileiras, conforme *ranking* da Revista *Valor Econômico*, anuário 2021. Nesse sentido, leciona Hair Jr. *et al.* (2005), a população se relaciona à totalidade de elementos que possuem um conjunto de características comuns, podendo se referir a um grupo de pessoas que se pretende conhecer.

O estudo foi norteado por três constructos – o uso interativo do orçamento, o uso diagnóstico do orçamento e o comprometimento organizacional – para antever aos efeitos do perfil profissional dos *controllers* no uso do orçamento empresarial. Quanto à validação do instrumento de pesquisa aplicado, tem-se o apontamento literário na Tabela 1.

O questionário de pesquisa foi formulado com breve saudação, explicando para a população amostral os motivos da pesquisa, apresentam-se também os acadêmicos, a estrutura do questionário, o tempo médio de resposta, além de disponibilizar o endereço eletrônico dos estudantes. Na seção de abertura, também foram enaltecidas a finalidade acadêmica da pesquisa e a garantia da preservação do anonimato dos participantes, mediante a manutenção do sigilo de dados pessoais e profissionais dos respondentes.

Tabela 1

Fundamentos do Questionário de Pesquisa

Constructos	Constructos Latentes	Fonte	Questão(ões)
Uso do Orçamento	Uso Diagnóstico	Hansen e Van der Stede (2004); Neitzke (2015)	Q11
	Uso Interativo	Abernethy e Brownell (1999); Neitzke (2015)	Q12
Controllers: Competências profissionais	Bean Counters	Burns e Baldvinsdottir (2005, 2007); Emsley (2005); Morgenson e Humphrey (2006); Souza <i>et al.</i> (2020)	Q1 a Q10
	Business Partner		
Comprometimento Organizacional		Mowday <i>et al.</i> (1979)	Q13
Perfil dos Respondentes			Q14 a Q20

Além da cessão dos direitos autorais, reiteração do compromisso ético da pesquisa e a inserção de um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Os demais blocos do questionário são estruturados, conforme a exposição a seguir.

O Bloco 1 – Perfil do Controller: o bloco é composto por dez questões, para identificar o perfil dos respondentes, especificamente quanto ao enquadramento *bean counter* ou *business partner*. Para apurar os valores, foi efetuado o cálculo pela média das respostas das questões. Resultados maiores que três demonstram perfil *business partner*, enquanto menores ou iguais a três, evidenciam perfil *bean counter*. Para atingir o objetivo proposto no bloco, perguntou-se: 1) Quais são as 5 (cinco) principais atividades e tarefas realizadas no cotidiano de seu trabalho?; 2) Em que medida o seu trabalho é determinado pelas necessidades da função contábil e pelas necessidades dos gestores das unidades de negócio (alta gestão)?; 3) Quanto do seu tempo de trabalho diário é gasto com o envolvimento com o pessoal do departamento de contabilidade/controladoria e das unidades de negócio (alta gestão)?; 4) Você recebeu simultaneamente solicitações da função contábil e da unidade de negócio (alta gestão) e ambas são consideradas relevantes, qual das duas é provável que você atenda primeiro?; 5) Em que medida você vê sua função na organização como parte da função contábil ou como parte da unidade de negócio (apoio à alta gestão)?; 6) Em termos de decisões operacionais, no ano passado, em que medida você: apresentou informações e análises; recomendou ações a serem tomadas; questionou planos e ações de executivos operacionais; 7) Em termos de decisões estratégicas, em que medida, nos últimos dois ou três anos, você: apresentou informações e análises, recomendou ações a serem tomadas, questionou planos e ações de executivos operacionais?; 8) Em que medida você concorda com as seguintes declarações: meu trabalho me permite tomar minhas próprias decisões sobre o cronograma de execução; meu trabalho permite que eu tome muitas decisões por conta própria; meu trabalho fornece autonomia para tomada de decisões?; 9) Em até que ponto, a autoridade vem sendo delegada para o apropriado gestor sênior em relação às seguintes classes de decisões? (Por favor, responda em relação à autoridade desempenhada na prática, ao invés da autoridade prescrita no normativo da sua empresa): desenvolvimento de novos produtos ou serviços; contratação e demissão de funcionários administrativos; seleção/decisão de grandes investimentos; alocação de recursos orçamentários; decisões sobre preço.

O Bloco 2 – Uso diagnóstico do orçamento: composto pela questão 12 e quatro subitens, questionou-se o uso do orçamento diagnóstico. **O Bloco 3 – Uso interativo do orçamento:** formado pela questão 13 e seis subitens, questionou-se o uso do orçamento interativo. **No Bloco 4 – Comprometimento organizacional:** a pesquisa objetivou coletar

informações acerca do comprometimento dos respondentes com a organização onde atuam. O bloco é formado pela questão 14 e 9 subitens, mensurados pela Escala *Likert* de 5 pontos. No **Bloco 5 – Perfil dos Respondentes**: levantou-se a qualificação dos participantes do estudo. O bloco é formado por sete questões.

A análise dos dados coletados ocorreu por meio da estatística descritiva, seguida pela análise fatorial exploratória (AFE) e da Modelagem de Equações Estruturais (MEE). No tratamento dos dados, fez-se o uso do *software* G*Power e SmartPLS™ versão 3.3.9. A amostra foi considerada suficiente com base em cálculo amostral realizado no *software* G*Power, adotando-se os seguintes parâmetros: teste F, tamanho de efeito médio ($f^2 = 0,15$), nível de significância de 5% ($\alpha = 0,05$), poder estatístico de 95% ($1 - \beta = 0,95$) e quatro variáveis preditoras. O cálculo indicou uma amostra mínima de 73 respondentes, o que valida a robustez da amostra obtida. Foram parametrizadas as variáveis e os constructos que recebem o maior número de preditores (Ringle *et al.*, 2014).

A variável mediadora do estudo é “Comprometimento Organizacional”, relacionada ao uso diagnóstico e interativo do orçamento. Em estudos com amostras pequenas, aconselha-se o uso do *software* estatístico SmartPLS™, que foi utilizado nessa pesquisa para testar as hipóteses, verificar a confiabilidade, validade convergente e discriminante dos constructos (Hair Jr. *et al.*, 2017).

Segundo Hair Jr. *et al.* (2005), o modelo é estimado por cinco etapas: (i) especificação do modelo estrutural; (ii) construção do modelo de mensuração; (iii) estimação do modelo de caminhos; (iv) avaliação do modelo de mensuração, compreendidos pelo Alfa de Cronbach (α), Rho de Dillon-Goldstein, confiabilidade composta (CC), validade convergente (AVE), validade discriminante pelos critérios de Fornell-Larcker (FL), cargas fatoriais cruzadas; por fim, (v) a avaliação do modelo estrutural que compreende fator de inflação da variância (VIF) internos e externos, (R^2), (F^2), valores de betas do modelo estrutural e *p-values*: verificar a confirmação das hipóteses deste estudo.

4 RESULTADOS

Essa seção apresenta a análise e discussão dos resultados obtidos a partir da aplicação do instrumento de pesquisa. Além disso, foi realizado o tratamento estatístico dos dados para responder às hipóteses levantadas e alcançar os objetivos propostos. A análise abordou os achados relacionados ao impacto do perfil dos *controllers* no uso interativo e diagnóstico do orçamento, considerando o efeito mediador do comprometimento organizacional. São exploradas as relações entre as competências profissionais dos *controllers* e os efeitos observados no contexto do orçamento empresarial.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O perfil dos respondentes é apresentado nas análises das respostas, compostas pelas questões 14 a 20, cujos dados são relacionados ao perfil profissional em relação ao orçamento, o tempo de atuação no cargo e de experiência na função, formação acadêmica, idade e gênero.

Quanto à função desempenhada em relação ao orçamento (Q14), a maioria dos participantes (44,16%) está atuando no cargo atual por até dois anos, o que indica uma presença significativa de profissionais em estágios iniciais de suas posições de *controller*. Essa proporção é semelhante ao estudo de Fabris *et al.* (2022), que também relatou que 44,16% dos respondentes têm até dois anos de atuação no cargo. A maioria dos

participantes (62,34%) afirmou ser responsável pela gestão completa do orçamento do setor ou da empresa, envolvendo elaboração, acompanhamento e controle do orçamento. Essa proporção é mais alta do que a encontrada no estudo de Wohlemborg *et al.* (2022), que apontou 52% de respondentes com esse nível de responsabilidade.

Quanto ao tempo de atuação no cargo (Q15), a função de *controller* foi amplamente declarada pelos respondentes, representando a maioria das respostas, seguida pelas funções de coordenação, diretoria, controller financeiro e CEO. Esse resultado é comparável ao do estudo de Dal Vesco *et al.* (2014), que também destacou a função de *controller* como uma das mais comuns na área de controladoria.

Em relação ao tempo de atuação no cargo (Q16), a maioria dos *controllers* tem até dois anos de experiência (44,16%), seguido por três a cinco anos (29,87%) e seis a dez anos (16,88%). Esse dado contrasta com o apresentado no estudo de Fabris *et al.* (2022), em que a média de atuação no cargo encontrada foi de 11 anos, indicando uma maior rotatividade na função de *controller* no estudo em análise.

Em termos de formação acadêmica (Q19), a maioria dos respondentes possui pós-graduação *lato sensu* completa (71,43%), o que está em consonância com o perfil do *controller* mapeado por Dal Vesco *et al.* (2014) e próximo também ao estudo de Wohlemborg *et al.* (2022), que apontou índice de especialização dos *controllers* de (88%) e (80%), respectivamente. Ainda, próximo ao encontrado por Fabris *et al.* (2022), que aponta que grande parte (77,78%) dos *controllers* possuem uma ou mais especializações, porém *lato sensu* voltadas à controladoria, tributária e gestão empresarial.

A predominância do *controller* do gênero masculino também foi apontada nos estudos de Wohlemborg *et al.* (2022), com a quantia expressiva de 74% e Fabris *et al.* (2022), com 66,66%. A faixa etária predominante entre *controllers* está entre 26 e 45 anos (78%), com a maioria dos profissionais tendo entre 36 e 45 anos (49,4%) e entre 26 e 35 anos (28,6%). Esses resultados são consistentes com o perfil encontrado por Wohlemborg *et al.* (2022), cujo estudo apontou uma média de idade de 40 anos, e com os estudos de Fabris *et al.* (2022), onde a faixa etária média encontrada foi de 39 anos.

Com base nas comparações, pode-se perceber que esse estudo apresenta resultados semelhantes e complementares aos dos estudos anteriores, proporcionando uma visão abrangente do perfil dos profissionais de controladoria e auxiliando na identificação de tendências e desafios na área.

4.2 PERFIL DOS CONTROLLERS

Com base nos dados da pesquisa, extraiu-se da Questão 01: “**Aponte 5 (cinco) principais atividades e tarefas realizadas no cotidiano de seu trabalho**”, as cinco principais atividades e tarefas realizadas no cotidiano do trabalho dos *controllers* são as seguintes: Gerenciamento de impostos e tributos: 37 participantes (48,1%) relataram que essa é uma atividade central em suas responsabilidades profissionais; Controle de custos: 77,9% destacaram que essa é uma das principais tarefas que realizam regularmente; Registro contábil: 27,3% mencionaram que essa é uma atividade relevante em seu trabalho diário; Preparação e análise de demonstrações contábeis: 68,8% indicaram que essa é uma das principais tarefas que executam; Controle dos gestores da empresa em relação aos indicadores-chave financeiros: 71,4% destacaram que essa é uma atividade prioritária em suas atribuições.

Essas informações refletem as respostas dos participantes da pesquisa, demonstrando as atividades prioritárias dos *controllers* pesquisados; portanto, percebe-se

que, das cinco atividades mais citadas, três estão atreladas às funções essenciais da contabilidade e duas relacionadas à estratégias da organização. Logo, a questão analisada, interpretada isoladamente, mostra a preponderância do perfil *bean counter* (60%) em detrimento do perfil *business partner* (40%), que segue em linha com o estudo de Souza *et al.* (2020). Esse aponta o maior envolvimento com atividades contábeis, reforçando a predominância do perfil *bean counter*, em colaboração aos apontamentos de Kaplan e Waelter (2017), os *controllers* gastam cerca de 70% a 80% do tempo, com atividades pertinentes ao perfil *bean counter*.

No mesmo sentido, a Questão 2 – Bloco 1 **“Q2. Em que medida o seu trabalho é determinado pelas necessidades da função contábil e pelas necessidades dos gestores das unidades de negócio (alta gestão)?”** Ratifica os achados na questão 1. Quando questionados em relação ao tema, novamente há predominância da função contábil em relação à estratégia, pois 6,49% afirmaram que quase todo o seu trabalho é determinado pela função contábil; 19,48% indicaram que muito do seu trabalho é determinado pela função contábil; 45,45% afirmaram que o seu trabalho é igualmente determinado pela função contábil e pelas necessidades dos gestores das unidades de negócios; 18,18% mencionaram que muito do seu trabalho é determinado pelas unidades de negócio, 10,39% relataram que quase todo o seu trabalho é determinado pelas unidades de negócio. Esses dados refletem a percepção dos participantes em relação à influência das demandas contábeis e das necessidades dos gestores das unidades de negócio em seu trabalho diário.

Contata-se – neste estudo – achados similares ao de Kaplan e Waelter (2017) e Souza *et al.* (2020), em que as atividades que mais envolvem o tempo dos *controllers* pesquisados, são as inerentes ao perfil *bean counter*. Conforme demonstrado, 71,43% dos respondentes executam atividades voltadas às necessidades da contabilidade, enquanto 28,57% voltadas exclusivamente à alta gestão, o que aponta a predominância do perfil do *controller bean Counter*, em consonância com os estudos de Kaplan e Waelter (2017) e Souza *et al.* (2020).

Em resposta à pergunta **“Q3. Quanto do seu tempo de trabalho diário é gasto com o envolvimento com o pessoal do departamento de contabilidade/controladoria e das unidades de negócio (alta gestão)?”** Os participantes forneceram as seguintes respostas: 7,8% relataram que quase todo o seu tempo é gasto com o pessoal do departamento de contabilidade/controladoria; 20,8% mencionaram que muito do seu tempo é dedicado ao pessoal da contabilidade/controladoria; 42,9% afirmaram que o seu tempo é distribuído igualmente entre o pessoal da contabilidade/controladoria e das unidades de negócio (alta gestão); 26,0% indicaram que gastam muito tempo com o pessoal das unidades de negócio (alta gestão); 2,6% relataram que quase todo o seu tempo é gasto com o pessoal das unidades de negócio (alta gestão). Esses dados refletem a distribuição do tempo de trabalho diário dos participantes entre o departamento de contabilidade/controladoria e as unidades de negócio.

Os achados na Questão 2 colaboram com os encontrados na Questão 3, porém têm-se, nesse ponto em relação ao tempo diário gasto com a contabilidade e com as unidades de negócios, os mesmos percentuais (28,6%), evidenciados nas alternativas “a, b, d, e”, enquanto a alternativa “c” aponta para a divisão de tarefas tendentes à divisão entre as duas áreas. Ponto convergentes com os achados de Kaplan e Waelter (2017) e Souza *et al.* (2020), visto que a maioria dos respondentes executam, na maioria do tempo, atividades relacionadas às necessidades da contabilidade, comuns ao perfil *bean counter*. Portanto, em

relação ao tempo dedicado ao trabalho cotidiano, pode-se afirmar que não houve predominância de um perfil em relação ao outro.

Referente ao perfil *business partner* e *bean counter*, lecionam Byrne e Pierce (2018): o *bean counter* possui descrições bem claras das atividades, geralmente envoltas por contabilidade e relatórios financeiros, diferentemente do *business partner*, cuja atividade é difusa e descentralizada. No entanto, a questão a seguir promove cenário de atuação em situações consideradas relevantes, qual é prioridade do *controller* - **“Q4. Se você recebeu simultaneamente solicitações da função contábil e da unidade de negócio (alta gestão) e ambas são consideradas importantes, qual das duas é provável que você atenda primeiro?”** Ao considerar solicitações simultâneas e relevantes da função contábil e da unidade de negócio (alta gestão), os participantes apresentaram as seguintes respostas: 2,6% afirmaram que, com quase toda certeza, atenderiam primeiro à solicitação contábil; 9,1% indicaram que provavelmente atenderiam primeiro à solicitação contábil; 28,6% mencionaram que teriam a mesma probabilidade de atender qualquer uma das solicitações; 41,6% relataram que provavelmente atenderiam primeiro à solicitação da unidade de negócio; 18,2% destacaram que com quase toda certeza atenderiam primeiro à solicitação da unidade de negócio.

Os dados revelam as preferências dos *controllers* em relação à priorização de solicitações. As respostas refletem a necessidade de equilibrar as demandas da função contábil e das unidades de negócio, considerando a relevância de cada uma e a necessidade de tomada de decisões estratégicas.

Em se tratando de situações simultâneas e urgentes, 59,8% atenderiam primeiro às solicitações das unidades de negócios; 28,6% atenderiam a qualquer uma das solicitações e 11,7% atenderiam primeiro à solicitação da contabilidade. Em relação à sua função na organização, a maioria dos respondentes apontou que faz parte de ambas as áreas (49,4%), enquanto 15,6% apontam pertencer exclusivamente à seara contábil e 35,10% veem sua função como parte das unidades de negócios, exposto na Tabela 5. Em relação à divisão das atividades, Goretzki e Messner (2019) explicam que a má divisão dos trabalhos atribuídos ao *business* dificulta e fragiliza a identidade do parceiro de negócios.

Ao questionar os participantes sobre como eles veem sua função na organização em relação à função contábil e à unidade de negócio (apoio à alta gestão): **“Q5. Em que medida você vê sua atuação na organização como parte da função contábil ou como parte da unidade de negócio (apoio à alta gestão)?”** Foram obtidas as seguintes respostas: 2,6% relataram que se veem quase que inteiramente como parte da função contábil; 13% indicaram que primordialmente se veem como parte da função contábil; 49,4% mencionaram que se veem como parte da função contábil e da unidade de negócio de maneira igual; 26% relataram que primordialmente se veem como parte da unidade de negócio, 9% destacaram que se veem quase que inteiramente como parte da unidade de negócio.

Esses resultados revelam diferentes perspectivas sobre como os *controllers* percebem sua atuação na organização. Alguns se identificam principalmente com a função contábil, enquanto outros se veem mais ligados à unidade de negócio e ao apoio à alta gestão. A diversidade de respostas reflete a variedade de abordagens e focos de atuação dos *controllers*, evidenciando a relevância de um entendimento claro e compartilhado sobre sua atuação na organização.

A questão **“Q6. Em termos de decisões operacionais, no ano passado, em que medida você:** Apresentou informações e análises; recomendou ações a serem tomadas,

questionou planos e ações de executivos operacionais”. Essa questão objetivou levantar a frequência do envolvimento dos *controllers* em decisões operacionais no último ano.

Em relação às decisões operacionais, percebeu-se que 92,21% dos *controllers* apresentaram informações e análises frequentemente e muito frequentemente, enquanto somente 7,79% as apresentaram às vezes. Quanto às recomendações de ações a serem tomadas, 84,42% dos respondentes, apontaram recomendações frequentemente e muito frequentemente; 15,58% às vezes e 5,19%, raramente. Ao se depararem com o questionamento dos planos e ações de executivos operacionais, 64,94% os questionaram frequentemente e muito frequentemente e 29,87% questionaram às vezes. Logo, os resultados coletados apontam para um perfil significativo em relação à estratégia das organizações, próprio dos profissionais de controladoria denominados *business partners*, de acordo com os estudos de Byrne e Pierce (2018), as atividades descentralizadas indicam perfil *business partner*.

As afirmações acima colaboram com os achados na “**Q7. Em termos de decisões estratégicas, em que medida, nos últimos dois ou três anos, você:** apresentou informações e análises, recomendou ações a serem tomadas, questionou planos e ações de executivos operacionais, porém a questão a seguir objetivou coletar dados referentes à postura em relação às decisões ao nível estratégico relacionado aos últimos dois e três anos. Em relação às decisões estratégicas, 90,79% dos *controllers* apresentaram informações e análises frequentemente e muito frequentemente, enquanto somente 9,21% apresentaram-nas às vezes. Quanto às recomendações de ações a serem tomadas, 79,73% dos respondentes apontaram recomendações frequentemente e muito frequentemente e 20,27%, às vezes.

Ao se depararem com a questão sobre o questionamento dos planos e ações de executivos operacionais, 72,46% os questionaram frequentemente e muito frequentemente e 27,54% questionaram às vezes. Conclui-se, ao comparar as respostas, que o envolvimento em decisões operacionais é maior que o envolvimento em decisões estratégicas, tanto na apresentação de informações e análises, como em recomendações de ações e questionamentos dos planos e ações de executivos operacionais, ou seja, no quesito operacional, os profissionais apresentam mais informações e recomendações.

Portanto, diferem-se nos questionamentos dos planos e ações de executivos operacionais, as questões estratégicas são mais questionadas. Os resultados estão alinhados aos estudos de Wolf *et al.* (2015) e Karlsson *et al.* (2019). Esses constataram o despontamento gradual dos *business partners* nas organizações em detrimento aos *bean counters*, pois os parceiros de negócios devem aliar as competências próprias da controladoria com os objetivos organizacionais, devendo para tal função participar ativamente do processo decisório voltado à estratégia, controle e avaliação de desempenho.

Em relação à autonomia da função, levantada na “**Q8. Em que medida você concorda com as seguintes declarações?**”: Questiona-se - Meu trabalho me permite tomar minhas próprias decisões sobre o cronograma de execução do meu trabalho; meu trabalho permite que eu tome muitas decisões por conta própria; meu trabalho fornece autonomia para tomada de decisões. Quanto à autonomia para tomar as próprias decisões, a maioria dos entrevistados (26%) respondeu que às vezes tem a autonomia de tomar decisões sobre o cronograma de execução do trabalho. Em seguida, 22% frequentemente têm essa autonomia; 23% raramente. Apenas 6% dos entrevistados disseram que nunca têm essa autonomia.

Quanto à possibilidade de tomar muitas decisões por conta própria: 28% responderam que às vezes têm a autonomia para tomar muitas decisões por conta própria.

Em seguida, 26% apontaram que frequentemente têm essa autonomia; 7% responderam que raramente têm essa autonomia. Apenas 3% disseram que nunca têm essa autonomia. Meu trabalho fornece autonomia para a tomada de decisões: A maioria dos entrevistados (31%) respondeu que frequentemente têm autonomia para a tomada de decisões no trabalho. Em seguida, 22% dos entrevistados responderam que, às vezes, têm essa autonomia; 17% dos entrevistados responderam que têm essa autonomia muito frequentemente; 6% responderam que raramente têm autonomia para tomar decisões no trabalho. Apenas 1% dos entrevistados disseram que nunca têm essa autonomia.

A questão a seguir foi elaborada com a finalidade de levantar a autoridade, a autonomia e a delegação. **“Q9. Em até que ponto, autoridade vem sendo delegada para o apropriado gestor sênior em relação às seguintes classes de decisões? Desenvolvimento de novos produtos ou serviços; Contratação e demissão de funcionários administrativos; Seleção/Decisão de grandes investimentos; Alocação de recursos orçamentários; Decisões sobre preço.** Em relação ao “Desenvolvimento de novos produtos ou serviços”: 26% responderam que a autoridade é frequentemente delegada para o gestor sênior para decisões sobre o desenvolvimento de novos produtos ou serviços; 21% dos entrevistados responderam haver pouca delegação nesse aspecto; 16% disseram que a delegação é muito frequente; 8% responderam não haver delegação de autoridade nessa área (sem delegação); 6% dos entrevistados relataram que a autoridade é completamente delegada.

Referente à “Contratação e demissão de funcionários administrativos”: 25% responderam que a autoridade é frequentemente delegada para o gestor sênior para decisões sobre contratação e demissão de funcionários administrativos; 18% apontaram que há pouca delegação; 16% disseram que a delegação é completa; 11% responderam não haver delegação de autoridade nessa área e 7% relataram que a delegação é muito frequente.

Quanto à “Seleção/Decisão de grandes investimentos”: para 31%, há pouca delegação de autoridade para o gestor sênior em decisões sobre seleção/decisão de grandes investimentos; 18% responderam que a autoridade é frequentemente delegada; 11% relataram que a delegação é muito frequente; 10% responderam não haver delegação de autoridade nessa área (sem delegação); 7% apontaram que a delegação é completa (completa delegação).

Referente a “Alocação de recursos orçamentários”: 29% responderam que a autoridade é frequentemente delegada para o gestor sênior em decisões sobre alocação de recursos orçamentários; 17% assinalaram haver pouca delegação nesse aspecto; 11% disseram que a delegação é completa (completa delegação); para 6% não há delegação de autoridade nessa área (sem delegação) e para 14% a delegação é muito frequente.

Em relação a “Decisões sobre preço”: 27% responderam que a autoridade é frequentemente delegada para o gestor sênior em decisões sobre preço; para 21% dos entrevistados, há pouca delegação nesse aspecto; 16% apontaram que a delegação é completa (completa delegação); 8% responderam não haver delegação de autoridade nessa área (sem delegação) e 5% dos entrevistados relataram que a delegação é muito frequente.

Em relação aos subitens da questão acima evidenciada, foi orientado aos respondentes para apontarem a autoridade desempenhada na prática e não à autoridade prescrita na normativa da empresa. Os resultados revelam a percepção dos respondentes em relação à delegação de autoridade para os gestores seniores em diferentes áreas de decisão. Em algumas áreas, como a do desenvolvimento de novos produtos ou serviços e decisões sobre preço, a delegação é mais frequente, enquanto em outras áreas, como

seleção/decisão de grandes investimentos, a maioria dos entrevistados percebe pouca delegação.

Essas informações podem ser úteis para as empresas avaliarem como está sendo feita a delegação de autoridade em diferentes áreas e identificarem oportunidades de melhorias na distribuição de responsabilidades e tomada de decisões em toda a organização. Os dados do Bloco 1 evidenciam que os *controllers* gastam a maior parte do tempo executando atividades relacionadas ao perfil *bean counter*, conforme dados analisados, o que corrobora com os estudos de Kaplan e Waelter (2017), Souza *et al.* (2020). Enquanto os resultados apontados sobre as características dos *controllers* demonstram competências peculiares ao perfil *business partner*, similar ao estudo de Wohlemborg *et al.* (2022), tendo em vista a preponderância da autonomia na função e o grau de envolvimento no processo decisório.

4.3 USO DIAGNÓSTICO DO ORÇAMENTO

A Questão 10 pretendeu identificar o uso diagnóstico do orçamento (UDO): **Q10. Até que ponto o orçamento é usado para... Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas; monitorar os resultados da equipe; comparar os resultados da equipe com as expectativas; avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas.** Em relação a “Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas”: 31% responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para acompanhar o progresso da equipe em direção às metas; 30% responderam que o orçamento é frequentemente usado para esse fim; 13% relataram que o orçamento é às vezes usado para esse acompanhamento; 2% responderam que o orçamento é raramente usado e 1% disse que o orçamento nunca é usado para acompanhar o progresso da equipe.

Quanto a “Monitorar os resultados da equipe”: 30% responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para monitorar os resultados da equipe; 30% dos entrevistados responderam que o orçamento é frequentemente usado para esse monitoramento; 13% relataram que o orçamento é às vezes usado para esse fim; 5% responderam que o orçamento é raramente usado e 2% informaram que o orçamento nunca é usado para monitorar os resultados da equipe.

“Comparar os resultados da equipe com as expectativas”: 30% responderam que o orçamento é frequentemente usado para comparar os resultados da equipe com as expectativas, 27% apontaram que o orçamento é muito frequentemente usado para essa comparação, 15% relataram que o orçamento é às vezes usado para esse propósito e 5% responderam que o orçamento é raramente usado. Em relação a “Avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas”: 24% responderam que o orçamento é usado às vezes para avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas 23% responderam que o orçamento é frequentemente usado para essa avaliação; 22% relataram que o orçamento é muito frequentemente usado para esse propósito; 6% responderam que o orçamento é raramente usado e 2% dos entrevistados relataram que o orçamento nunca é usado para avaliar a competência da equipe.

Os resultados indicam como o orçamento é usado como ferramenta de diagnóstico nas organizações para acompanhamento de metas, monitoramento de resultados, comparação com expectativas e avaliação da competência da equipe. A maioria das respostas apontaram que o orçamento é frequentemente, ou muito frequentemente, utilizado para esses fins, evidenciando o uso diagnóstico do orçamento. O orçamento é uma

forma de controle das atividades operacionais e, de acordo com os estudos de Hofmann *et al.* (2012), no UDO subordinados recebem um determinado grau de autonomia laboral, contribuindo com o comprometimento organizacional, e que vai ao encontro aos achados de Chong e Mahama (2014).

4.4 USO INTERATIVO DO ORÇAMENTO

Na questão a seguir, investigou-se o UIO, **“Q11. Até que ponto o orçamento é usado para...”**. Em relação a *“Promover discussões em reuniões entre superiores, subordinados e pares”*: 36% responderam que o orçamento é frequentemente usado para promover discussões em reuniões entre superiores, subordinados e pares, 20% dos entrevistados responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para essa finalidade, 17% dos entrevistados relataram que o orçamento é às vezes usado para essa promoção de discussões, 3% responderam que o orçamento é raramente usado e 1% dos entrevistados disse que o orçamento nunca é usado para esse propósito.

Quanto a *“Estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação”*: 32% responderam que o orçamento é frequentemente usado para estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação; 24% dos entrevistados responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para esse estímulo; 14% dos entrevistados relataram que o orçamento é raramente usado para esse propósito; 7% responderam que o orçamento nunca é usado.

Unir a(s) equipe(s): 28% responderam que o orçamento é frequentemente usado para unir a(s) equipe(s); 16% dos entrevistados apontaram que o orçamento é muito frequentemente usado para esse fim; 14% relataram que o orçamento é às vezes usado para essa finalidade; 3% responderam que o orçamento é raramente usado e 2% dos entrevistados disseram que o orçamento nunca é usado para unir a(s) equipe(s).

“Estimular a equipe a se concentrar em questões comuns”: 26% responderam que o orçamento é frequentemente usado para estimular a equipe a se concentrar em questões comuns; 25% dos entrevistados responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para esse estímulo; 9% dos entrevistados relataram que o orçamento é eventualmente usado para essa estimulação; 2% responderam que o orçamento é raramente usado.

“Estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso”: 25% responderam que o orçamento é frequentemente usado para estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso; 20% dos entrevistados responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para esse estímulo; 6% dos entrevistados relataram que o orçamento é raramente usado para essa finalidade e 2% responderam que o orçamento nunca é usado.

“Desenvolver um vocabulário comum entre a equipe”: 25% apontaram que o orçamento é frequentemente usado para desenvolver um vocabulário comum entre a equipe; 24% dos entrevistados responderam que o orçamento é muito frequentemente usado para esse desenvolvimento; 9% dos entrevistados relataram que o orçamento é eventualmente usado para esse propósito e 3% responderam que o orçamento é raramente usado.

Os resultados revelam como o orçamento é usado de forma interativa nas organizações para promover discussões, estimular debates, unir a equipe, oportunizar a concentração em questões relevantes e desenvolver um vocabulário comum entre os

membros da equipe. A maioria dos entrevistados relatou que o orçamento é frequentemente ou muito frequentemente utilizado para esses fins interativos.

A questão acima aborda temas relacionados ao uso do orçamento interativo, como direcionador da estratégia e o uso pelos *controllers* denota profissionais mais preparados para a gestão de riscos e incertezas (Braumann *et al.*, 2020). Adverso à questão anterior, os resultados não fortaleceram a predominância do perfil *business partner*, deferentemente da pesquisa de Wohleberg *et al.* (2022), cujos resultados apontaram para a predominância do perfil *business partner*. Este estudo evidenciou que, ao se tratar de estratégias, os resultados estão equilibrados. Nesse sentido, o estudo de Souza *et al.* (2020) denota a ausência de consolidação no Brasil, do perfil *business partners*.

4.5 COMPROMETIMENTO ORGANIZACIONAL

A questão “**Q12. Avalie em que medida as situações a seguir descritas caracterizam o seu comprometimento organizacional com a organização para a qual trabalha.**” Buscou levantar o comprometimento organizacional, por meio dos seguintes subitens: “*Estou disposto a dedicar grande esforço além do que normalmente se espera de mim, a fim de ajudar no sucesso da organização*”: a maioria dos respondentes (55%) concorda e está disposta a dedicar relevante esforço além do que normalmente dele se espera, indicando um elevado nível de comprometimento em dedicar esforços adicionais para contribuir com o sucesso da organização; 19% concordam totalmente com essa afirmação e 3% são neutros.

“*Eu falo para os meus amigos que esta é uma grande organização para se trabalhar*”: quanto à indicação para os amigos em relação à organização como empregadora; 35% concordam totalmente com essa afirmação; 28% concordam e 12% demonstram-se neutros. “*Eu aceitaria praticamente qualquer tipo de atribuição de tarefas, a fim de continuar trabalhando nesta organização*”: em relação a aceitar praticamente qualquer tipo de atribuição de tarefas, a fim de continuar trabalhando nesta organização: 16% concordam totalmente com a afirmação; 22% concordam; 23% são neutros; 7% discordam e 7% discordam totalmente.

“*Acredito que os meus valores e os valores da organização são muito semelhantes*”: Em relação à crença nos valores: 36% concordam com a afirmação, sugerindo haver uma percepção de alinhamento entre seus valores pessoais e os valores da organização; 29% são neutros; 8% discordam e 4% discordam totalmente. “*Tenho orgulho de dizer aos outros que faço parte desta organização*”: 38% dos respondentes concordam com a afirmação; 27% são neutros; 10% discordam e 2% discordam totalmente. Portanto, a maioria dos respondentes afirma sentir orgulho e satisfação em fazer parte da organização.

“*Esta organização desperta realmente o meu melhor para a realização das atividades*.” Em relação à afirmação: 31% dos respondentes concordam; 29% são neutros, 13% discordam e 4% dos respondentes discordam totalmente. Apesar dos resultados, 31% apontaram que concordam com a afirmação, indicando que se sentem motivados e inspirados a dar o melhor de si no trabalho. “*Estou extremamente feliz por ter escolhido esta organização para trabalhar em detrimento às outras*”. Em relação à satisfação em ter escolhido a organização para trabalhar em detrimento às outras: 25% dos respondentes concordam; 36% são neutros; 12% discordam e 4% discordam totalmente. A maioria apontou que concorda com a afirmação, sugerindo que se sentem felizes e satisfeitos por terem escolhido trabalhar na organização. “*Eu realmente me preocupo com o futuro desta organização*”: 52% concordam que se preocupam com o futuro da organização onde trabalham; 23% são neutros e 2% discordam.

“Para mim, esta é a melhor organização para se trabalhar”: quanto ao melhor lugar para trabalhar, 30% concordam; 19% são neutros; 8% discordam e 2% discordam totalmente. Esses resultados evidenciam significativo comprometimento organizacional entre os entrevistados, com muitos deles expressando sentimentos positivos, orgulho e satisfação em fazer parte da organização. Além disso, os dados indicam que a maioria dos entrevistados se sente motivada a se empenhar além do esperado, compartilhar experiências positivas com outras pessoas e se preocupar com o futuro da organização.

Com base nos dados levantados, observa-se que a maioria dos respondentes concorda com as afirmações relacionadas ao comprometimento organizacional. As maiores concordâncias estão relacionadas ao orgulho de fazer parte da organização, preocupação com o futuro da organização e disposição para ajudar no sucesso da empresa. Algumas afirmações têm uma quantidade significativa de respostas neutras, o que pode indicar que nem todos os respondentes têm uma opinião clara ou forte sobre aspectos específicos do comprometimento organizacional. Portanto, os resultados extraídos dessa pesquisa colaboram com os achados de Lavarda *et al.* (2020).

4.6 MODELO DE MENSURAÇÃO

Quanto ao modelo de mensuração da pesquisa e para fins de análise e adequação dos constructos, observou-se o seguinte: a confiabilidade interna e composta, a validade discriminante e convergente, conforme predizem (Hair Jr. *et al.*, 2017). O instrumento de pesquisa é composto por cinco blocos de questões, distribuídas entre as variáveis do modelo em análise. A Tabela 2 apresenta o modelo de mensuração, que demonstra a validade e a confiabilidade dos constructos.

Tabela 2

Modelo de Mensuração

Validade Convergente e Confiabilidade			
Constructos	AVE	Alfa de Cronbach	Confiabilidade Composta
Comprometimento Organizacional	0,604	0,879	0,902
Perfil do Controller	0,362	0,851	0,876
Uso Diagnóstico do Orçamento - UDO	0,869	0,920	0,943
Uso Interativo do Orçamento - UIO	0,814	0,928	0,943

Nota: Alfa de Cronbach >0,70; Confiabilidade Composta >0,70; Variância Média Extraída (AVE) > 0,50. Fonte:

Observa-se, por meio das cargas fatoriais a AVE, alfa de Cronbach e Confiabilidade Composta, a validade quando o coeficiente AVE estiver acima de 0,50, a confiabilidade, a partir do momento em que a confiabilidade composta e o alfa de Cronbach, são superiores a 0,7, assim, aponta-se a confiabilidade dos constructos (Hair Jr. *et al.*, 2017). Logo, constata-se que o modelo de mensuração atende aos pressupostos da confiabilidade: o alfa de Cronbach mais baixo é o do perfil do controller com 0,851, conforme a Tabela 2. Diferentemente, a menor AVE entre os constructos (perfil do controller) é de 0,362, abaixo do recomendado por Hair Jr. *et al.* (2017). Concernente à confiabilidade composta, pode-se verificar que os índices estão acima do limiar de 0,70, indicando a adequação dos constructos.

4.7 MODELO ESTRUTURAL

Para testar as hipóteses levantadas neste estudo, foi utilizada a técnica de *Bootstrapping*. Essa abordagem não paramétrica permite avaliar a significância estatística de diversos resultados de PLS-SEM, como coeficientes de caminho, alfa de Cronbach, HTMT e valores de R². Os resultados dessas análises estão apresentados, de forma detalhada, na Tabela 3. Essa abordagem estatística robusta oferece uma base confiável para a interpretação dos resultados e o suporte às conclusões do estudo.

Tabela 3
Modelo estrutural

Relação entre os Constructos	Hipótese	P-value	Resultado
PC/BC -> UDO	H ₁ – O perfil <i>bean counters</i> está associado positivamente ao uso diagnóstico do orçamento	0.001**	Confirmada
PC/BP -> UIO	H ₂ – O perfil <i>bean counters</i> está associado positivamente ao uso interativo do orçamento	0.000**	Confirmada
CO -> PC/BC -> UDO	H ₃ – O comprometimento organizacional possui efeito mediador na associação entre o perfil <i>bean counters</i> e o uso diagnóstico do orçamento;	0.000**	Confirmada
CO -> PC/BP -> UIO	H ₄ – O comprometimento organizacional possui efeito mediador na associação entre o perfil <i>business partner</i> e o uso interativo do orçamento.	0.058*	Refutada

Nota: N = 77; * p > 0,05; ** p < 0,05; PC = BC/BP Perfil do *Controller bean counter* e *business partner*, CO = Comprometimento Organizacional; UDO = Uso Diagnóstico do Orçamento; UIO = Uso Interativo do orçamento; R² = Comprometimento Organizacional (0,333); Uso Diagnóstico do Orçamento (0,372) e Uso Interativo do Orçamento (0,429).

A H₁ propôs relação positiva entre o perfil do *controller bean counter* e o uso diagnóstico do orçamento, diante do resultado (p < 0,05), foi possível confirmá-la, ou seja, entre os *controllers* das maiores empresas brasileira, há relação positiva entre o perfil *bean counter* no uso diagnóstico do orçamento. Relação positiva apontada também nos estudos de Lavarda *et al.* (2020). As hipóteses H₂ e H₃ também são confirmadas, ambas com resultado (p < 0,05). A H₂ cogitou a relação positiva entre o perfil do *controller business partner* e o uso interativo do orçamento, com os resultados demonstrados foi possível confirmar a relação positiva proposta.

O comprometimento organizacional, como variável mediadora, possui efeito somente no uso diagnóstico do orçamento, conforme proposto na H₃; no entanto a variável mediadora não afeta o uso interativo do orçamento. Nota-se, que o CO causa efeito positivo sobre o UDO, mas não tem efeito direto sobre o UIO (P>0,05). Na H₄, cogitou-se o efeito mediador do comprometimento organizacional, entre o perfil *business partner* e o UIO, desembocando na rejeição dessa hipótese. Logo, o comprometimento organizacional não apresentou efeito mediador significativo na relação entre o perfil *Business Partner* e o UIO. Esse resultado pode indicar que a atuação estratégica e colaborativa dos Business Partners independe do nível de comprometimento com a organização, visto que seu perfil já pressupõe envolvimento direto e contínuo com a gestão. Nesse sentido, o estudo de Lavarda *et al.*, (2020) enaltece que a comunicação face a face entre o gestor e subordinados, em conjunto com a flexibilização orçamentária e adaptação a partir do UIO, auxilia no comprometimento organizacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou investigar o perfil dos controllers *Bean Counters* e *Business Partners*, quanto ao uso interativo e diagnóstico do orçamento, tendo como mediador o comprometimento organizacional. Com a finalidade de verificar as hipóteses conjecturadas, conduziram-se os estudos por meio de pesquisa descritiva, com coleta de dados por meio de aplicação de questionário estruturado, previamente testado, aplicado em uma população amostral de 77 profissionais *controllers* ativos junto as 1.000 maiores empresas brasileira. Os resultados apontam para a não rejeição das hipóteses H_1 , H_2 e H_3 , em consonância com o estudo de Lavarda *et al.* (2020), no que tange à relevância no uso diagnóstico e interativo do orçamento, sendo dois mecanismos relevantes e modeladores do comportamento dos *controllers* em relação as atividades, em conformidade com os objetivos organizacionais.

Os resultados do presente estudo apontam que o perfil dos *controllers* pesquisados, tanto *bean counters*, como *business partner* possuem relação positiva com o uso diagnóstico e interativo do orçamento, de tal modo, similar aos resultados encontrados por Wohlemborg *et al.* (2022) que ao investigar se o uso interativo e diagnóstico do orçamento é influenciado por heurísticas, apesar da prevalência das competências do perfil *bean counter*, constatou-se a predominância do *bean counter* no uso diagnóstico orçamentário e do *business partner* no uso interativo do orçamento. Quanto ao efeito mediador do comprometimento organizacional, houve prevalência do perfil *bean counters* e o UDO. Das quatro hipóteses testadas nessa pesquisa, somente uma foi rejeitada, a H_4 que conjecturou o efeito mediador entre o comprometimento organizacional entre o perfil *business partner* e o uso interativo do orçamento. Referente à refutação da H_4 , é relevante destacar que a população amostral oriunda de cenários organizacionais, em que a cultura dos gestores ao se comunicar com os subordinados e as demais características flexibilizadoras do UIO, levam a um consequente comprometimento organizacional.

Nesta pesquisa, constatou-se a predominância do perfil *bean counter*, resultados similares aos encontrados nos estudos de Souza *et al.* (2020) e Wohlemborg *et al.* (2022), pois ao comparar as atividades e o envolvimento em decisões, prevaleceu as de natureza operacional. Porém, as lições de Byrne e Pierce (2018) enaltecem que o perfil *business partner* é difuso em relação ao *bean counter*, ainda o mesmo autor descreve que o perfil do parceiro de negócios foi considerado ambíguo, condicional e incerto.

Conclui-se que – com base nos dados analisados que o perfil de ambos os *controllers*, *bean counter* e *business partner* – estão associados positivamente ao uso interativo e diagnóstico do orçamento, porém a mediadora “comprometimento organizacional” gera efeitos somente no perfil *bean counter* em relação ao uso diagnóstico orçamentário, o que corrobora com os estudos de Lavarda *et al.* (2020), pois o uso diagnóstico ou interativo do orçamento, segundo o autores, inspira a lealdade, a vontade de permanência e os esforços dos gestores em relação aos objetivos e valores organizacionais. Dessa forma, desembocando no aumento do comprometimento organizacional.

Quanto às contribuições teóricas, práticas e sociais dessa pesquisa, teoricamente são relevantes as discussões propostas, voltadas ao perfil do *controller*, especificamente frente a cenários econômicos incertos e de risco. Na prática, o estudo permite a análise crítica sobre as mudanças necessárias do perfil do *controller*, ante a relevância da profissão, tanto para a economia como para a sociedade, pois esses profissionais fazem parte da estratégia e perenidade organizacional, além de fornecerem suporte informacional ao processo decisório. O estudo também contribui socialmente, ante a possibilidade de melhoria dos

processos que envolvem os *controllers* das empresas, impulsionando o desenvolvimento nacional.

Este estudo apresenta limitações, como possíveis visões nas respostas dos participantes, que podem refletir práticas desejadas em vez das ocorrências realizadas. Além disso, uma amostra composta por *controllers* de diferentes segmentos conforme o *ranking* utilizado dificulta a generalização dos resultados. Para pesquisas futuras, recomenda-se investigar a relação entre os perfis dos *controllers*, o uso do orçamento mediado pelo comprometimento organizacional e a capacidade de aprendizagem organizacional em segmentos específicos. Também é relevante explorar a lacuna de gênero na área de controladoria, considerando a atuação ainda limitada de mulheres.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204.
- Agbejule, A. Organizational culture and performance: the role of management accounting system. *Journal of Applied Accounting Research*, v. 12, n. 1, p. 74-89, 2011.
- Arenales, A. D. R. (2016). *O papel da controladoria como business partner*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie.
- Beuren, I. M., & dos Santos, V. (2012). Percepção de justiça organizacional na avaliação de desempenho de controllers. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(3), 53-72.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (tese de doutorado, Universidade de São Paulo).
- Braumann, E.C., Grabner, I., Posch, A., (2020). Tone from the top in risk management: a complementarity perspective on how control systems influence risk awareness. *Accounting Organizations and Society*, 84.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European accounting review*, 14(4), 725-757.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2007). The changing role of management. *Issues in management accounting*, 117.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2018). Exploring management accountants role conflicts and ambiguities and how they cope with them. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 410-436.
- Chong, K.M., & Mahama, H. (2014). The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research*, 25(3), 206-222.
- Dal Vesco, D. G., Daniel, M. M., & Tarifa, M. R. (2014). Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller em cooperativas. *Revista de Finanças Aplicadas*, 2(1), 1-31.

- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157-177.
- Fabris, J., Oro, I.M., Machado, H.P.V, (2022). 27 a 29 de setembro. Quem sou eu? Mapeamento a identidade profissional de controllers business partner. *Anais... 22º Congresso USP International Conference in Accounting*. São Paulo, São Paulo.
- Fuh, C. C., & Tung, P. C. (1997). Robust stability analysis of fuzzy control systems. *Fuzzy Sets and Systems*, 88(3), 289-298.
- Goretzki, L., & Messner, M. (2019). Backstage and frontstage interactions in management accountants' identity work. *Accounting, Organizations and Society*, 74, 1-20.
- Guidini, A. A., Zonatto, V. C. da S., & Degenhart, L. (2020). Evidence of the relationship between budgetary participation, organizational commitment and managerial performance. *Revista De Administração Da UFSM*, 13(5), 997-1016.
- Hair Jr, J.F., Hult, T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M.A. (2017). *Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage
- Hair Jr, J.F., Babin, B., Money, A.H., Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.
- Hendri, M.I. (2019). The mediation effect of job satisfaction and organizational commitment on the organizational learning effect of the employee performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 68(7), 1208-1234.
- Hofmann, S., Wald, A., & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23(3), 153-182.
- Kaplan B. F. & Waelter, A. (2017). Evolving from a controller to a strategic business partner. Kuschick Ramos, M. (2008). Aplicación de la teoría de la decisión en el ámbito políticoelectoral. *Convergencia*, 15(47), 127-153.
- Karlsson, B., Hersinger, A., & Kurkkio, M. (2019). Hybrid accountants in the age of the business partner: exploring institutional drivers in a mining company. *Journal of Management Control*, 30(2), 185-211.
- Kaveski, I. D. S., Beuren, I. M., Gomes, T., & Lavarda, C. E. F. (2021). Influência do Uso Diagnóstico ou interativo do Orçamento no Desempenho Gerencial Mediado pelo Comprometimento Organizacional. *BBR. Brazilian Business Review*, 18, 82-100.

- Lavarda, R., Scussel, F. C., & Schäfer, J. D. (2020). O papel do Controller na perspectiva da Estratégia como Prática: Um ensaio teórico. *Contabilidade Gestão e Governança*, 23(2), 364.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. D. (2013). Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15, 283-299.
- Meier, J. H., Esmatyar, W., & Sarpong, C. (2019). Business partner vs. bean counter. Do the personality traits of accounting students meet contemporary business requirements? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (104 (160)), 103-127.
- Meyer, J.P., Paunonen, S.V., Gellatly, I.R., Goffin, R.D., & Jackson, D.N. (1989). Organizational commitment and job performance: It's the nature of the commitment that counts. *Journal of Applied Psychology*, 74(1), 152-156.
- Morgeson, F. P., & Humphrey, S. E. (2006). The Work Design Questionnaire (WDQ): developing and validating a comprehensive measure for assessing job design and the nature of work. *Journal of Applied Psychology*, 91(6), 1321.
- Mowday, R.T., Steers, R.M., & Porter, L.W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224-247. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90072-1](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90072-1)
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 5, p. 499-523.
- Neitzke, A. C. A. (2015). *A coexistência de Apolo e Dionísio: influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da teoria contingencial* (Doctoral dissertation, Dissertação de mestrado). Programa de Pós-graduação em Contabilidade. USP).
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., & Boulian, P.V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 603-609.
- Richardson P., Dellaportas S., Perera L., Richardson B. (2015), Towards a conceptual framework on the categorization of stereotypical perceptions in accounting, "*Journal of Accounting Literature*", 35, pp. 28-46.
- Ringle, C.M., Silva, D., & Bido, D.S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 54-73.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. Boston, MA. *Harvard Business Review Press*.
- 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.

- Wohlemberg, T.R., Villalba, V.A., Dal Vesco, D.G., Toigo, L.A. J., (2022, 27 a 29 de setembro. Ser ou não ser: *bean counter* ou *business partner*, o uso do orçamento e os vieses heurísticos? Eis a questão. *Anais...* 22º Congresso USP International Conference in Accounting. São Paulo, São Paulo.
- Wiggers, N., Lunkes, R. J., & Souza, P. (2015). Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(2), 1-14.
- Wolf, S., Weibenberger, B. E., Wehner, M. C., & Kabst, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Zonatto, V. C. D. S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2020). Effects of Budgetary Participation on Managerial Attitudes, Satisfaction, and Managerial Performance. *Revista de Administração Contemporânea*, 24, 532-549.