Ser ou não ser: *bean counter* ou *business partner*, o uso do orçamento e os vieses heurísticos? Eis a questão.

TIAGO RAMOS WOHLEMBERG
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
VERONICA AHIMARAS VILLALBA
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
DELCI GRAPEGIA DAL VESCO
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
LEANDRO AUGUSTO TOIGO
Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Resumo

Este estudo tem por objetivo averiguar se o uso do orçamento diagnóstico ou interativo, moderado por comportamentos heurísticos, influencia às competências profissionais dos *controllers*. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento com 109 indivíduos que exercem a função de *controller*. Para atender ao objetivo de pesquisa, além do diagnóstico dos dados por meio de contagem das respostas, foi utilizado um modelo de regressão logística, escolhido pelo método Retroceder de Wald. O questionário contou com questões sobre: competências profissionais dos *controllers*, uso dos orçamentos diagnóstico ou interativo, heurísticas, e qualificação dos respondentes e da organização. Os resultados encontrados na pesquisa, indicam que há predominância das competências atreladas ao perfil *bean counter* nas funções laborais dos *controllers*. Quanto ao uso do orçamento verificou-se que os *controllers* cujas competências profissionais pertencem ao perfil *business partner* e apresentam comportamento influenciado por heurísticas, fazem uso do orçamento interativo para comunicar metas às suas equipes de trabalho e independentemente de serem influenciados por heurísticas, utilizam o orçamento interativo para discussão de ações, enquanto os *bean counters* fazem uso do orçamento diagnóstico para o planejamento gerencial. Constatou-se também que há presença de heurísticas no comportamento dos *controllers*, com destaque para as de Ancoragem e Disponibilidade, porém não puderam ser atreladas diretamente às competências profissionais destes indivíduos. As contribuições teóricas do estudo esclarecem a respeito das competências profissionais dos *controllers* em seu ambiente de atuação e a relação destas com usos específicos dos orçamentos diagnóstico ou interativo, além da influência que o comportamento heurístico pode exercer tais competências em conjunto com as práticas orçamentárias adotadas.

Palavras-chave: *Controller*; *Bean Counters; Business Partners;* Uso do Orçamento; Contabilidade Comportamental;

1 INTRODUÇÃO

A relevância do papel do profissional da Controladoria, também chamado de *controller*, volta-se principalmente às suas principais funções, que são àquelas ligadas ao controle, planejamento e o sistema de informações contábeis, que são indispensáveis quando se trata de suportar os gestores organizacionais à tomada de decisão (Borinelli, 2006; Lunkes, Schnorrenberger, & Rosa, 2013, Weißenberger, Wehner, & Kabst, 2015). Os operadores da Contabilidade, dentre os que estão os *controllers*, reconhecem a necessidade de mais informações econômicas não quantificáveis, geradas pelos sistemas contábeis ou divulgadas em demonstrações contábeis. Acredita-se que esse tipo de informações, não necessariamente de natureza financeira, permitiriam um suporte significativo à tomada de decisão (Martin, 2002; Lucena, Fernandes, & Silva, 2011).

Apesar de nas empresas brasileiras, ainda se requerer dos *controllers*, em grande parte dos casos, que exerçam funções relacionadas ao perfil *bean counter*, voltado à satisfação de exigências técnicas e execução de procedimentos contábeis de escrituração e mensuração, a literatura internacional aponta que a participação dos *controllers* no processo decisório cresce à medida que as empresas requerem deles que aliem suas competências e habilidades gerenciais com os rumos estratégicos das organizações e até se tornem parceiros de negócios (*business partners*) destas, os que participam ativamente nas decisões estratégicas, perfil este que está presente também nas empresas brasileiras, porém em proporções mais modestas (Wolf, et al., 2015; Wiggers, Lunkes, & Souza, 2015; Lindqvist, & Matson, 2019; Souza, Wanderley, & Horton, 2021).

Os *controllers*, por serem influenciados pelos gestores a fornecer apoio ao processo decisório e também participar dele como no caso dos *business partners* (Karlsson, Hersinger, & Kurkkio, 2019), podem estar propensos a vieses comportamentais que afetem a forma com que processam informações para desempenhar suas atribuições. A abordagem social e psicológica da Contabilidade, denominada Contabilidade Comportamental, difunde a concepção de que há influências de diversos agentes e instituições no processo decisório dos indivíduos (Lucena, et al., 2011; Borsatto Junior, 2017). As pessoas geralmente apresentam delimitações claras quando se trata dos processos cognitivos, pois possuem a facilidade de serem induzidas por vieses comportamentais quando diante de tomadas de decisões, principalmente em situações de incerteza ou complexidade (Haley, & Stumpf, 1989).

O interesse da Contabilidade Comportamental volta-se, dentre outros aspectos cognitivos, ao entendimento de como estes vieses comportamentais como o uso de heurísticas podem ser alterados por mudanças na forma como se opera a Contabilidade e como os relatórios e procedimentos contábeis podem ser utilizados para auxiliar aos indivíduos e as organizações para que alcancem objetivos almejados, ou por outro lado causar desconfianças a respeito das informações contábeis e sua capacidade de influenciar o processo decisório. (Lucena, et al., 2011; Birnberg, 2011; Silva, 2018).

O uso da participação orçamentária pode trazer resultados positivos no tocante ao processo decisório e no incentivo ao desempenho gerencial dos profissionais da controladoria (*controllers*). Argyris, já no ano de 1952, relacionou o processo de definição do orçamento e o comportamento humano, como fortemente atribuída às atitudes dos indivíduos e a partir de então esta relação foi explorada em diversos estudos (Goddard, 1997; Silva, 2018).

Segundo Zonatto, et al. (2020), os *controllers*, ao participarem ativamente dos processos orçamentários e reconhecerem a importância do seu papel neste processo, se tornam mais comprometidos com a organização, desenvolvendo proatividade, atitudes de gestão, e passam a crer que o orçamento pode torná-los melhores gerentes. Ademais, tem-se por base que a participação no orçamento, em especial nos usos diagnóstico ou interativo, influencia no comprometimento organizacional, tal como no desempenho gerencial (Kaveski, Beuren,

Gomes, & Lavarda, 2021), direta e indiretamente (Yuliansyah, Adha Inapty, Dahlan, & Oktri Agtia, 2018; Zonatto, Nascimento, Lunardi, & Degenhart, 2020), pois minimiza potenciais efeitos negativos que a assimetria informacional poderia causar sobre o desempenho (Degenhart, Lunardi & Zonatto, 2019).

Os efeitos orçamentários foram pesquisados tendo por base conhecimentos da psicologia sobre alguns tipos de comportamentos como motivação, estresse, satisfação, comprometimento, as relações com os superiores e o desempenho gerencial, pois se reconhece que as respostas dos indivíduos ao ambiente onde se inserem são complexas (Kaveski, et al., 2021). Também há o fato do orçamento se tratar de um processo difícil de ser racionalizado, assim como evidencia o estudo de Hijal-Moghrabi (2019), o que expõe a necessidade do orçamento em servir ao interesse de diferentes *stakeholders*, pois não está livre do contexto onde se insere, o que afeta a tomada de decisão dos que dele participam.

Portanto, compreender os aspectos relacionados às atividades desempenhadas pelos *controllers*, uso do orçamento e a influência de vieses comportamentais se faz necessário para ancorar decisões: Hartmann e Maas (2011) investigaram como a incerteza contextual e o uso do sistema orçamentário explicam variações transversais na função organizacional dos *controllers*, a partir do argumento de que existe complementaridade entre o papel do orçamento e a função do *controller*. Beuren, Santos e Hein (2015) identificaram qual o nível de folga organizacional de *controllers* no que tange à participação deles na elaboração do orçamento e sua autonomia em decisões no processo de mudanças contábeis. Lunardi, Zonatto e Nascimento (2018) avaliaram os efeitos intervenientes do envolvimento no trabalho, atitudes gerenciais e compartilhamento de informação na relação entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial de *controllers.*

Contudo, apesar de estudos como estes sobre o comportamento organizacional e a sua relação com o orçamento terem sido conduzidos, esta pesquisa diferencia-se ao levar em consideração que os *controllers* podem assumir os estereótipos *business partner* ou *bean counter* e estes perfis profissionais podem influenciar os controllers na tomada de decisões e no uso do orçamento diagnóstico ou interativo, considera-se também a possível influência de heurísticas (atalhos mentais) neste processo. Portanto, **o objetivo deste estudo é averiguar se o uso do orçamento diagnóstico ou interativo, MODERADO por comportamentos heurísticos, influencia às competências profissionais dos *controllers*.**

Esta pesquisa justifica-se por contribuir para a expansão do conhecimento sobre a relação entre os perfis profissionais dos *controllers*, de acordo com suas competências profissionais, a utilização dos orçamentos diagnóstico ou interativo e a presença de heurísticas que podem influenciar esta relação. As contribuições práticas destinam-se às organizações, em especial aos indivíduos que delas participam, pois possibilita que sejam conscientes das influências comportamentais a que estão sujeitos ao participarem de processos orçamentários atrelados a atribuição das suas funções e, por conseguinte, podem otimizar sua capacidade de tomar decisões gerenciais consonantes às suas competências profissionais.

Nota-se que há necessidade de estudos que analisem a relação entre as competências profissionais dos *controllers* e seus vieses comportamentais quando do uso dos orçamentos diagnóstico ou interativo, pois esta relação ainda é pouco explorada na literatura nacional e internacional. Em vista disso, este estudo pretende contribuir para o avanço do conhecimento sobre a inter-relação destes temas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Comportamental e o Processo Decisório

Os estudos de Herbert Simon voltaram-se para a explicação do comportamento humano e o processo decisório empresarial em 1947, com a publicação "Comportamento Administrativo". Simon (1955) explica que ao escolher uma alternativa e assumir certo curso de ação, o indivíduo abandonará, automaticamente, a outra alternativa. E demonstrou que os tomadores de decisão confiam em sentimentos internos para tomar decisões rápidas em situações aparentemente complexas, em razão de que é impossível conhecer todas as informações para tomada de decisão exclusivamente racional (Abubakar, Elrehail, Alatailat, & Elçi, 2019). Pesquisas posteriores, inspiradas em Simon, trazem que toda organização é um sistema de decisões e que os indivíduos estão continuamente escolhendo entre uma ou mais alternativas (Haley & Stumpf, 1989; Leitão, 1997; Kuschick Ramos, 2008).

Decisões possibilitam a inclusão de julgamentos subjetivos, pois analisar uma alternativa exige julgamentos pessoais que são considerados importantes para boas tomadas de decisão (Clemen, 1996). Desta forma, o desenvolvimento da percepção das situações bem como o raciocínio é elementar para a explicação do comportamento humano nas organizações, em função das escolhas serem influenciadas pelo que a pessoa aprecia e deseja, ou seja, elas são processadoras, criadoras e tomadoras de decisões.

Os processos mentais não observáveis estão subjacentes ao comportamento dos gestores nas organizações. De acordo com Picone et al. (2021) estudos acerca da Contabilidade Comportamental contribuem na consciência das limitações de algumas decisões, ferramentas gerenciais, práticas empresariais e as heurísticas explicam como e por quê "bons gestores" podem tomar "más decisões". Portanto, o tema investigado sob o enfoque da contabilidade comportamental envolve as competências profissionais de *controllers*, vieses heurísticos e o uso do orçamento interativo e diagnóstico.

2.2 Competências profissionais de *controllers* e o Uso do Orçamento

A literatura relaciona o papel do profissional da controladoria a dois estereótipos distintos formados a partir de sub-estereótipos caracterizados por competências profissionais, a saber, os *bean counters* e *business partners* (Wiggers, et al., 2015; Arenales, 2016; Souza, Wanderley, & Horton, 2021). As competências profissionais dos *bean counters* são voltadas a funções como a elaboração de relatórios, a análise financeira e o controle interno, atividades básicas da contabilidade (Wiggers, et al., 2015; Arenales, 2016). Enquanto as competências dos *business partners* são direcionadas a participação ativa na alta gestão e tomada de decisões relevantes, além da formação de equipes, capacidade de comunicação, resolução de conflitos e habilidades de negociação e motivação dos demais (Karlsson, et al., 2019).

A predominância do perfil *bean counter* está se esvaindo gradualmente e dá espaço aos *business partners* nas organizações, o que requer dos profissionais da controladoria que aliem suas competências com os objetivos empresariais e participem ativamente do processo decisório voltado a estratégia, controle e avaliação de desempenho (Wolf, et al., 2015, Karlsson et al., 2019). Graham, Davey-Evans e Toon (2012) e Rieg (2018) advogam que o papel do controller não necessariamente mudou nos últimos anos, mas, em vez disso, incorporou elementos mais voltados à preocupação com a gestão de todo o negócio. Os autores ainda citam que esses desenvolvimentos não substituíram as tarefas tradicionais como a emissão de relatórios e o controle gerencial, mas são complementares a eles.

Neste estudo, pressupôs que as competências profissionais se adaptam conforme as necessidades de desenvolvimento de tarefas. Assim, o uso do orçamento diagnóstico e/ou interativo foi tratado como uma tarefa a ser executada pelos *controllers* que podem utilizar-se de competências profissionais de *bean counter* e/ou *business partners.*

Conforme Kaveski, et al. (2021) o orçamento usado de forma diagnóstica ou interativa é capaz de influenciar no comprometimento organizacional. Embora os usos interativo e diagnóstico dos orçamentos possam estar associados a uma alta frequência de preparação do orçamento, o uso mais frequente do orçamento é de particular importância para os interativos, pois para este uso os dados orçamentários seriam mais oportunos (Laitinen, Länsiluoto & Salonen, 2016).

Abernethy e Brownell (1999) destacam o uso interativo que se refere à troca contínua de informações entre a alta gestão e os níveis mais baixos de gestão, bem como ações entre funções em vários níveis gerenciais. Neitzke (2005) traz que o orçamento utilizado desta forma é caracterizado como meio de debater as decisões e ações dos gestores. O uso interativo do orçamento tem relação direta com a efetividade das equipes de trabalho, tanto direta, quanto indiretamente, pois aumenta a percepção dos participantes do orçamento sobre a eficácia de se trabalhar coletivamente (Chong & Mahama, 2014).

Já o uso diagnóstico do orçamento, como trazido por Hofmann et al, (2012), compreende o orçamento em sua forma tradicional, cuja finalidade é a de realizar o planejamento gerencial e prover *feedbacks* para o gerenciamento de metas pré-estabelecidas. Esta forma de uso de orçamento promove o alcance das metas por meio do planejamento operacional que visa a direção dos esforços de controle de forma a monitorar e corrigir desvios e trazer o foco para a coordenação da implementação de estratégias e melhora de performance, mapeando as variáveis críticas de desempenho e fatores para o sucesso orçamentário (Bisbe & Otley, 2004; Hansen & Van der Stede, 2004; Hofmann, et al., 2012). Cools, Stouthuysen e Van den Abbeele (2017) citam que esta forma de uso do orçamento é bastante aplicada em organizações onde se necessita que as equipes de trabalho utilizem sua criatividade como resposta a problemas emergentes.

A partir da revisão da literatura sobre a Contabilidade Comportamental, das competências profissionais dos *controllers* e do uso do orçamento, desenvolveu-se a seguinte hipótese:

H_1 - Os *controllers* cujas competências profissionais são voltadas ao perfil *business partner* fazem uso interativo do orçamento.

Espera-se com a confirmação da hipótese que os resultados instiguem os debates à contabilidade comportamental de que há uma necessidade de avançar no desenvolvimento de competências profissionais úteis para o desempenho de tarefas e decisões nas atividades de profissionais da controladoria, bem como às empresas a fim de otimizar o desempenho em suas decisões e nas atividades desempenhadas pelos gestores e controllers que possuem o orçamento como um elemento de gestão.

2.3 Presença de Heurísticas no uso do Orçamento e Competências Profissionais

Em seus primórdios, o termo heurística referia-se ao fato que as pessoas confiam em suas percepções e experiências anteriores para reduzir as tarefas complexas de avaliar probabilidades e prever valores, a fim de formar julgamentos mais simples (Kahneman & Tversky, 1974). Com os estudos de Kahneman e Frederic (2002) a heurística é expandida e assumida como um processo cognitivo que vai além do julgamento em condições de incerteza.

A literatura estabelece alguns tipos de heurísticas: representatividade, disponibilidade e ancoragem/relatividade (Lima Filho, 2010). Cada uma delas pode contribuir para a tomada de decisões (corretas ou não), pois estão vinculadas ao viés cognitivo, neste caso, aqueles relacionados à heurística de ancoragem, como ancoragem no passado e confirmação de ancoragem (Anache & Laurencel, 2008). Portanto, o uso de heurísticas está presente no gerir da empresa, quando se recorre a dados históricos, cifras, estatísticas, entre outros (Roberts & Wernstedt, 2019).

A Representatividade é uma das heurísticas descobertas por Kahneman e Tversky (1972) e foi definida como a "probabilidade subjetiva de um evento, ou uma amostra, que é determinado pelo grau em que: (i) é semelhante em características essenciais à sua população original; e (ii) reflete as características marcantes do processo pelo qual se gerou." (p.430). Este atalho mental conduz a julgar um evento, pessoa ou objeto sem ter informações completas, considerando a "probabilidade" como base relevante para a tomada de decisão (Taffler, 2002).

A característica da Representatividade é que o indivíduo se baseia em uma pequena amostra e é levado a encontrar tendências e confiar nelas para prever eventos futuros. Ao voltar-se para os usuários da contabilidade, em especial a um *controller*, a heurística de representatividade pode ocorrer quando se toma uma decisão por meio de resultados históricos e balanços, como se fossem um guia para previsão de movimentos futuros, em vez de assimilar a realidade e basear-se nos dados do presente que refletem a verdadeira situação (Arévalo, 2014).

Já a Heurística da Disponibilidade é o atalho que ajuda a alcançar conclusões que são julgadas como corretas por meio de memórias ou experiências, sejam próprias ou de outras pessoas (Kahneman, & Tversky, 1972). Kliger e Kudryaursev (2010) explicam a Disponibilidade como uma regra prática que ocorre quando uma pessoa estima a probabilidade de um evento com base na facilidade de imaginá-lo. Desta maneira as probabilidades carregadas de emoção são percebidas como prováveis em oposição àquelas que são mais difíceis de imaginar (Taffler, 2002; Kliger & Kudryaursev, 2010). Entende-se que é mais fácil tomar decisões quando se tem informações presentes, no entanto, esta informação não é necessariamente correta e suficiente, mas sim gerada por memórias e exemplos que estão "disponíveis" (Hodgkinson & Sadler-Smith, 2018).

Kahneman (2012) descreve o Efeito Âncora como aquele que ocorre quando as pessoas consideram um determinado valor para estimar uma quantidade desconhecida. Neste caso, o juízo do indivíduo pode ser influenciado por números que não são informativos. A Heurística de Ancoragem e Ajuste é também conhecida como Heurística da Relatividade, ocorre quando, ao realizar avaliações, os tomadores de decisão confiam em um valor inicial e o ajustam de forma correspondente. No contexto das ações de um *controller*, um exemplo seria quando a ancoragem e o ajuste são usados no processo orçamentário onde os números atuais são utilizados para ancorar o orçamento para o ano (Taffler, 2002).

Quando presentes na gestão de uma organização, as heurísticas podem resultar em decisões deficientes ou perdas de desempenho empresarial, em virtude de que a decisão pode ser afetada por meio de um efeito não racional e que não favorece a decisão porvir (Lima Filho, 2010; Peters, Wieder, & Sutton, 2018). Portanto, a partir dos achados de Kahneman e Tversky nos anos 70 e 80, os quais se explica que as pessoas, durante o processo de decisão, utilizam atalhos mentais, ou heurísticas, para simplificar a tarefa de escolha, que por vezes produz julgamentos razoáveis, mas em outras levam a erros sistemáticos (Vranas, 2000), pressupõe-se que as Heurísticas podem moderar o efeito entre o uso do orçamento e as competências profissionais.

A partir da revisão da literatura sobre a Contabilidade Comportamental, heurísticas e perfil profissional dos *controllers* desenvolveu-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H_2 – A presença de heurísticas modera a relação entre o uso do orçamento e as competências profissionais de *controllers*.

Espera-se com a confirmação desta hipótese que as organizações e os *controllers* que delas participam estejam conscientes da influência das heurísticas sobre as atividades de contabilidade gerencial e o uso do orçamento e abra-se a partir disso o debate sobre as possíveis consequências disso para as organizações, bem como formas de contornar tais situações.

As hipóteses de pesquisa foram elaboradas e testadas a partir da verificação da relação estabelecida na Figura 1:

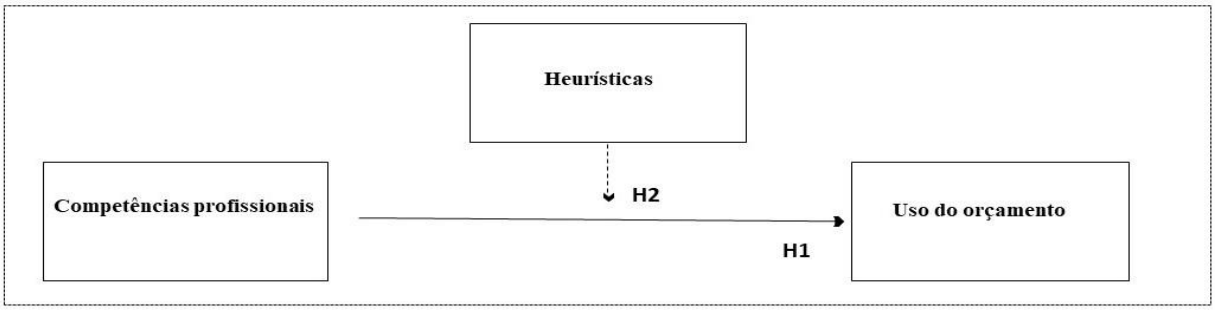

Figura 1 Modelo teórico da pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa (2022).

3 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Para atingir o objetivo proposto por este estudo, conduziu-se uma pesquisa descritiva, com método de coleta por levantamento (*survey*) e de abordagem quantitativa. Investigou-se a existência de relações entre as variáveis: competências profissionais dos *controllers* (*bean counter* e *business partner*), heurísticas, e o uso diagnóstico ou interativo do orçamento.

Utilizou-se questionário como instrumento de pesquisa, subdivido em cinco blocos (questões relativas ao uso do orçamento, competências profissionais dos *controllers*, heurísticas e vieses comportamentais), que foi enviado aos respondentes via e-mail e *Linked in*®, no período de 5 de dezembro de 2021 a 28 de janeiro de 2022. Para comprovar clareza e compreensão das perguntas, foi remetido o questionário piloto a um *controller* e acadêmicos de pós-graduação.

O instrumento conta com introdução elaborada para explicar o objetivo da pesquisa e salientar a confidencialidade, além de disponibilizar os *e-mails* dos responsáveis para esclarecer eventuais dúvidas. A população é formada por *controllers* do Brasil e a amostra compõe-se de *controllers* escolhidos por acessibilidade mediante contato feito pela plataforma Linked in®. O questionário foi enviado para 1641 *controllers* e foram obtidas 109 respostas, sendo este, portanto, o número de integrantes da amostra (109). O instrumento é validado pelas seguintes fontes literárias destacadas na Figura 2:

Construtos	**Construto Latente**	**Fonte/autores**
Uso do orçamento	Uso diagnóstico	Hansen e van der Stede (2004); Neitzke (2015)
	Uso interativo	Abernethy e Brownell (1999); Neitzke (2015)
Competências profissionais dos *controllers*	*Bean Counter*	Burns e Baldvinsdottir (2005, 2007); Emsley (2005); Morgeson e Humphrey (2006); Souza et. al, (2020)
	Business Partner	
Heurísticas	Representatividade	Tversky e Kahneman (1974; 1981), Hendriksen e Van Breda (1999); Ariely (2008);
	Disponibilidade	
	Ancoragem	

Figura 2 Questionário de pesquisa e seus embasamentos

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

As questões direcionadas aos participantes da pesquisa, com exceção das questões dos blocos 4 e 5, que são relativas à qualificação do respondente e da organização em que trabalha, os blocos 1, 2 e 3 do instrumento de coleta tiveram mensuração e interpretações específicas para as respostas. O conteúdo das questões, a forma de mensuração e interpretação das respostas se deu conforme o exposto na Figura 3 a seguir:

Bloco do questionário	Questão	Forma de mensuração	Interpretação das respostas
01 - Competências profissionais	a) Envolvimento: com a função contábil tradicional	Escala *likert* de 5 pontos:**1 - nenhum envolvimento** até **5- total envolvimento**	1-3: perfil *business partner* 4-5: perfil *bean counter*
01 - Competências profissionais	b) Autonomia: em relação às decisões no trabalho	Escala *likert* de 5 pontos: **1 - nenhuma autonomia** até **5- total autonomia**	1-3: perfil *bean counter* 4-5: perfil *business partner*
01 - Competências profissionais	c) Descentralização: existente na organização em que atua em relação a decisões específicas	Escala *likert* de 5 pontos: **1 - nenhuma descentralização** até **5- total descentralização**	1-3: perfil *bean counter* 4-5: perfil *business partner*
01 - Competências profissionais	d) Palavras que correspondem às tarefas e atividades desenvolvidas no trabalho	Contagem de palavras	0: Predominância de palavras que remetem a função *bean counter* 1: Predominância de palavras que remetem a função *business partner*
02 - Orçamento empresarial	a) Utilização do orçamento como forma de controle das atividades operacionais	Escala *likert* de 5 pontos	Uso diagnóstico do orçamento
02 - Orçamento empresarial	b) Orçamento como forma de avaliação de desempenho	Escala *likert* de 5 pontos	Uso diagnóstico do orçamento
02 - Orçamento empresarial	c) Orçamento utilizado para o planejamento gerencial	Escala *likert* de 5 pontos	Uso interativo do orçamento
02 - Orçamento empresarial	d) Orçamento utilizado para comunicação de metas	Escala *likert* de 5 pontos	Uso diagnóstico do orçamento
02 - Orçamento empresarial	e) Orçamento utilizado para a formação de estratégia	Escala *likert* de 5 pontos	Uso interativo do orçamento
02 - Orçamento empresarial	f) Orçamento utilizado para informar se as ações e resultados das equipes de trabalho estão de acordo com o planejado	Escala *likert* de 5 pontos	Uso diagnóstico do orçamento
02 - Orçamento	g) As informações orçamentárias	Escala *likert* de 5	Uso interativo do

empresarial	são utilizadas para discutir com os membros da equipe de trabalho sobre as ações a serem tomadas pela organização	pontos	orçamento
02 - Orçamento empresarial	h) As informações geradas pelo orçamento são frequentemente discutidas em reuniões com a equipe de trabalho	Escala *likert* de 5 pontos	Uso interativo do orçamento
03 - Aspectos Cognitivos do Profissional Contábil	a) Questão 1: Efeito da Disponibilidade: Cenário hipotético - Julgamento a partir de informações facilmente disponíveis.	Variável dicotômica (ausência ou presença de heurística)	Alternativa 1: presença de heurísticas Alternativa 2: Ausência de heurística.
03 - Aspectos Cognitivos do Profissional Contábil	b) Questão 2: Heurística da Representatividade: Cenário hipotético - Julgamento sobre eventos com base em estereótipos.	Variável dicotômica (ausência ou presença de heurística)	Alternativa 1: presença de heurísticas Alternativa 2: Ausência de heurística.
03 - Aspectos Cognitivos do Profissional Contábil	c) Questão 3: Efeito da Disponibilidade: Cenário hipotético - Julgamento a partir de informações facilmente disponíveis.	Variável dicotômica (ausência ou presença de heurística)	Alternativa 1: presença de heurísticas Alternativa 2 Ausência de heurística.
03 - Aspectos Cognitivos do Profissional Contábil	d) Questão 4: Heurística da Ancoragem (Relatividade): Cenário hipotético - Julgamento de situações com pesos probabilísticos.	Variável dicotômica (ausência ou presença de heurística)	Alternativas 1 e 2: Presença de heurística. Alternativas 3 e 4: Ausência de heurística
03 - Aspectos Cognitivos do Profissional Contábil	e) Questão 5: Heurística da Ancoragem (Relatividade): Cenário hipotético - Julgamento a partir de um valor de referência que ancora a percepção.	Variável dicotômica (ausência ou presença de heurística)	Alternativas 1 e 3: Ausência de heurística. Alternativa 2: Presença de heurística.

Figura 3 – Questionário de pesquisa e interpretação das respostas
Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A apuração dos valores relativos às competências profissionais dos *controllers* foi calculada pela média das respostas das questões a), b) e c) do bloco 1 do instrumento de pesquisa, sendo que valores maiores que 3,00 enquadraram o respondente no perfil *business partner* e valores menores ou iguais a 3,00 para as médias enquadraram o respondente no perfil *bean counter*. Para efeito de cálculo das médias descritas, as respostas da questão a) tiveram suas escalas invertidas, pelo fato da interpretação destas serem opostas, em termos de escala, às das questões b) e c). Desta forma foram evitadas distorções de resultado. A partir desta contagem foi gerada a variável binária 'Competências profissionais', que é a variável dependente deste estudo.

Tratando-se da presença de heurísticas (bloco 3 do questionário), a contagem foi realizada de forma que cada alternativa com heurística presente selecionada pelos respondentes somava 1 (um) ponto, podendo atingir o máximo de 5 pontos (5 questões) para presença de heurísticas. Se o respondente selecionasse uma alternativa sem presença de heurísticas, nenhum ponto era somado. *Controllers* que responderam pelo menos três questões cuja alternativa continha heurística inserida foram classificados no grupo 'presença de heurísticas' e os que responderam duas ou menos questões com heurísticas inseridas, foram classificados no grupo 'ausência de heurísticas'. A partir desta contagem foram segregadas as respostas de forma a gerar uma variável *dummy* para as 'heurísticas', cujo valor "0" denota a 'ausência de heurísticas' e o valor "1" a 'presença de heurísticas'.

As questões do bloco 4 - Qualificação do Respondente se referiram a: a) Idade; b) Tempo de atuação na empresa; c) Formação acadêmica; d) Área de formação com maior nível de escolaridade; e) Gênero. E as do bloco 5 - Qualificação da Organização foram direcionadas a identificar: a) O estado em que se localiza a empresa onde os *controllers* atuam; b) O faturamento anual dessas empresas e; c) O Número de empregados que nelas trabalham. A fim de atender ao objetivo principal desta pesquisa e testar as hipóteses levantadas, foi desenvolvido um modelo de regressão logística (Hair Jr., Tatham, Anderson & Black., 2005). As variáveis explicativas (independentes), na regressão logística, podem ser métricas ou não métricas (Fávero & Belfiore, 2017).

No caso deste estudo, a variável dependente se trata das 'Competências profissionais' e as variáveis independentes foram as relacionadas com o uso do orçamento diagnóstico ('metas', 'desempenho', 'comunicação de metas' e 'ações x resultados'), e do uso do orçamento interativo ('planejamento gerencial', 'formação de estratégia', 'discussão de ações' e 'discussão de informações'). A variável *dummy* 'BIN heurísticas' que representa a presença ou não de heurísticas foi utilizada como variável moderadora das variáveis de orçamento e também como independente. O efeito moderador é formado pela multiplicação de variáveis independentes, no caso as relacionadas aos usos diagnóstico ou interativo do orçamento do orçamento, pela variável moderadora ('BIN heurísticas'). Este efeito tem a função mudar a relação entre um par de variáveis dependente/independente dependendo do valor da variável moderadora (Hair Jr. et al., 2005).

4 DISCUSSÃO E RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção é voltada à análise e discussão dos dados obtidos mediante a aplicação do instrumento de pesquisa e posterior tratamento estatístico utilizados para se obter as respostas às hipóteses de pesquisa e atingir o objetivo proposto para o estudo.

4.1 - Qualificação dos respondentes e da organização

Em relação a qualificação dos respondentes, quanto ao gênero, 74% dos *controllers* se declararam do sexo masculino. A média de idade foi de 40 anos, o que pode significar que grande parte dos respondentes não se encontra no início da vida profissional. Foi questionado ainda acerca da formação e grau de escolaridade, nos quais 80% dos respondentes apontaram ser pós-graduados, alguns por stricto sensu ou outros por lato sensu e a maioria deles são formados em Ciências Contábeis. A média de anos de atuação na empresa relatada pelos *controllers* foi de 5 anos.

Sobre a qualificação da organização, quanto ao estado onde se localiza a empresa, constatou-se que 52% se encontram no estado de São Paulo, seguidas pelas localizadas no Paraná (18%). No que diz respeito ao faturamento anual das empresas onde atuam os *controllers* 71,5% das empresas faturam menos até 1 bilhão de reais anuais e dentre estas 76,90% faturam até 500 milhões de reais anuais. No tocante ao número de empregados das empresas onde os

controllers atuam, 80,7% destas possui até 2.000 empregados e dentre estas 68,7% possuem até 500 empregados.

4.2 - Competências profissionais dos *controllers*

No questionário, as competências profissionais dos *controllers* foram identificadas pelo grau de envolvimento, autonomia e descentralização apresentadas em suas atividades, bem como as principais funções que estes desempenham.

Conforme a pesquisa de Souza, et al. (2020) o envolvimento mais intenso com a função contábil denota predominância do perfil *bean counter*. A média obtida de 4,42, mediana 5,00 e desvio padrão de 0,785 no quesito "envolvimento" respalda o traço desse perfil, resultado constatado de forma similar na pesquisa dos autores, que explicam a possível relação com o porte da empresa. Os estudos de Kaplan e Waelter (2017) corroboram os achados ao afirmarem que os *controllers* ainda gastam 70 a 80% do seu tempo fazendo atividades de *bean counter*.

Para a autonomia, a média foi de 3,97, mediana de 4,00 e o desvio padrão de 0,810. Os itens apresentados foram: "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"; e "meu trabalho fornece autonomia para tomada de decisões". De acordo com de Wolf et al. (2015) pela responsabilidade inerente à autonomia na função, os *controllers* contribuem, de forma significativa, para o planejamento estratégico e desempenho organizacional. No caso desta pesquisa, demonstram-se características de competências do perfil *business partner*.

A descentralização buscou identificar as informações sobre o nível de liberdade, influência e delegação presente nas atribuições dos *controllers*. As questões apresentadas referiram-se às decisões de contratação, demissão, investimentos e precificação. Na escala Likert, 1 significou "nenhuma autonomia" e 5 "total autonomia" para tais decisões. Verifica-se a média de 2,93, mediana de 3,00 e o desvio padrão de 0,910 para a descentralização. A média obtida fornece uma indicação para o perfil *bean counter*, pois está abaixo de 3 pontos. Porém, se percebe nesta questão uma divisão entre os *controllers* em relação às respostas evidenciada pela mediana e desvio padrão.

A partir das respostas das questões relativas ao envolvimento, autonomia e descentralização calcularam-se os valores para a variável binária 'competências profissionais', que resultou em 84 casos para *bean counters* e 25 casos para *business partners*, calculadas a partir das médias individuais entre as respostas às três questões.

Byrne e Pierce (2018) expõem que ser um *controller business partner* é mais difuso e vago comparado a um *bean counter* que tem descrições de trabalho claras, como contabilidade e relatórios financeiros. O estudo de caso dos autores relata que uma função descentralizada promove um papel de *business partner*, contudo as empresas tendem a ser mais orientadas ao controle fechado. Os achados demonstram que há uma correlação entre o controle rígido do orçamento e o *controller bean counter*.

Utilizou-se o *software* Atlas Ti 9 para gerar uma nuvem de palavras a fim de facilitar a visualização das respostas relativas às tarefas e atividades correspondentes à atuação dos *controllers* (questão d) do bloco 1). Posteriormente foram classificadas entre *bean counter* e *business partner*. A seguir, na Figura 04, consta a nuvem de palavras obtida:

Figura 4 Nuvem de palavras das atividades dos *controllers*
Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao observar a nuvem de palavras, destacam-se as expressões "contabilidade", "orçamento", "cálculos", "análise", "cobrança", "consultoria" e "gestão". Palavras que remetem às rotinas contábeis são chamadas de financeiras e sugerem que as competências profissionais dos *controllers* continuam predominantemente atreladas às atribuições do *bean counter* (Souza, et al., 2020).

Tendo em vista a contagem da ocorrência dessas expressões (por exemplo "análise", mencionada 36 vezes) que se relaciona à competência profissional característica desse perfil. A média de categorização de respostas foi de 0,39 e mediana 0, sendo que "0" remete ao perfil *bean counter* e "1" ao perfil *business partner*. Lindqvist e Matson (2019) constataram, igualmente, em sua pesquisa, que os controllers dedicam maior parte do seu tempo com verificações, correções de relatórios e elaboração de lançamentos contábeis.

4.3 Orçamento empresarial

O bloco Orçamento empresarial foi composto por oito questões divididas em dois construtos latentes. Quatro questões referiram-se ao construto do uso diagnóstico e quatro ao do uso interativo. Na tabela 1 evidenciam-se os resultados das estatísticas descritivas:

Tabela 1
Estatísticas Descritivas - Orçamento Empresarial

	O. D. metas	O. D. desempenho	O.D. comunicação de metas	O. D. ações x resultados	O. I. planejamento gerencial	O. I. formação de estratégia	O. I. discussão de ações	O. I.. discussão informações
Média	4,14	3,88	4,02	4,04	4,15	4,17	4,05	3,99
Mediana	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Desvio padrão	,907	1,069	,962	,932	,837	,921	,947	1,041

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Observa-se na tabela 1 uma similaridade entre as médias. Isso indica que os *controllers* fazem uso do orçamento diagnóstico ou interativo em suas funções. Simons (1995) explica que o uso distinto pode se complementar e criar um estado de tensão dinâmica. Uma visão diferente foi encontrada no estudo de Bisbe, Bastita-Foguet e Chenhall (2007), no qual propôs-se que o conceito interativo é ambíguo e constatou-se que a separação entre uso interativo e diagnóstico pode não ser clara para os gestores.

No uso interativo, destaca-se a média de 4,17 para o item "Orçamento interativo-formação de estratégia". Esta questão trata sobre se as informações produzidas pelo orçamento são usadas para informar se as ações e/ou resultados da área de controladoria e a equipe de trabalho estão de acordo com os planos. Laitinen et al. (2016) demonstraram que o uso do orçamento interativo pode direcionar a atenção dos gestores às incertezas e assim melhorar suas estratégias. Os autores constataram uma associação positiva entre o uso interativo do orçamento e a inovação dos produtos.

Controllers que fazem uso do orçamento interativo podem estar melhor preparados para a gestão de risco. Segundo Braumann, Grabner e Posch (2020) o uso interativo fortalece a criação de consciência de risco, enquanto o diagnóstico não está empiricamente relacionado. Para embasar as condições das interdependências propostas, os autores identificaram se as mesmas eram previstas e sensíveis ao nível de incerteza ambiental percebida pelos gestores.

Quanto ao uso do orçamento diagnóstico, destaca-se o item "Orçamento diagnóstico-metas" com média de 4,14 e desvio padrão de 0,907. A questão tratou do orçamento como forma de controle das atividades operacionais. Conforme Hofmann, Wald e Gleich (2012) no uso diagnóstico do orçamento os subordinados recebem um nível significativo de autoridade e autonomia, o que, pelos achados dos autores Chong e Mahama (2014), pode levar ao aumento do comprometimento organizacional.

De acordo com as pesquisas de Fu e Deshpande (2014) e Swalhi, Zgoulli e Hofaidhllaoui (2017), verifica-se que os gestores comprometidos com o seu ambiente de trabalho, se identificam com a empresa bem como com seus objetivos, de maneira que estes desenvolvem uma compostura de lealdade e procuram melhorar o seu desempenho em benefício da organização. Assim, os *controllers* que fazem uso do orçamento diagnóstico tendem a ter um senso de pertencimento e lealdade à organização.

A vista disso a pesquisa de Kaveski, et al (2020) demonstrou que as formas de uso do orçamento são influenciadoras do comprometimento organizacional e do desempenho gerencial. Há também os achados que relacionam o orçamento com as metas que são frequentemente aplicadas para controle, incentivo à participação e envolvimento nas atividades por parte dos subordinados (Hansen & Van der Stede, 2004; Merchant, 2007; Neitzke, 2015; Lunardi et al., 2019; Zonatto et al., 2020) o que confere aspectos semelhantes aos constatados no atual estudo.

4.4 Heurísticas

Para verificar os aspectos cognitivos do *controller* em relação a presença de heurísticas, foram aplicadas 5 questões neste bloco. Duas referiram-se ao Efeito da Disponibilidade, outras duas à Heurística da Ancoragem e uma questão à Heurística da Representatividade.

As perguntas concernentes ao Efeito da Disponibilidade (nº 1 e 3) buscaram identificar se a forma como foram colocados os resultados de uma empresa influenciavam a decisão do *controller*. Já a questão (nº 2) referente a da Heurística da Representatividade apurou se os respondentes estavam avessos ao risco de decisões de ganhos ou perdas. Finalmente, nas últimas duas questões (nº 4 e 5), averiguou-se a presença da Heurística de Ancoragem por meio de situações com bases probabilísticas e valores de referência.

Mediante a contagem das respostas com inserção de heurísticas, verificou-se que todos os participantes da pesquisa responderam ao menos uma alternativa com heurística inserida. 1,8% dos participantes escolheram uma alternativa com heurística inserida em (1) uma das cinco questões a que responderam. 11,9% escolheram alternativas com heurísticas inseridas em (2) duas questões. 29,4% escolheram alternativas com heurísticas inseridas em (3) três questões. 45,9% escolheram alternativas com heurísticas inseridas em (4) quatro questões. 11% escolheram alternativas com heurísticas inseridas em (5) cinco questões.

Em relação a variável binária das heurísticas, em que "0" representa 'ausência de heurística' e "1" 'presença de heurística', das 5 questões, até 2 respostas dadas com heurísticas inseridas classificaram-se em "ausência" e 3 ou mais respostas com heurísticas classificaram-se em "presença". O percentual obtido indica que há 86,3% de presença de heurísticas nas respostas. Destarte os *controllers* tendem a utilizá-las em suas decisões, principalmente as Heurísticas da Ancoragem e Disponibilidade. Este resultado reforça os achados das teorias expostas por Simon (1955) e Tversky e Kahneman (1974) os quais afirmam que as escolhas são permeadas de vieses que podem levar ao uso de heurísticas.

Tais estudos foram acompanhados e desenvolvidos por importantes participantes da comunidade acadêmica. Barros (2005), investigou empiricamente as possíveis influências de gestores cognitivamente enviesados sobre as decisões de financiamento e de investimento das organizações e inferiu que a presença de heurísticas pode ter impacto significativo sobre decisões corporativas e podem ser importantes determinantes da estrutura de capital das empresas. Esta evidência mostrou-se compatível com a predição central do conjunto de teorias comportamentais consideradas nesta pesquisa.

Os resultados de Lucena et al. (2011) indicam que os gestores são afetados pela Heurística de Ancoragem em razão de darem pesos distintos a fatos em que se julguem inconsistentes no momento em que se manipula a concepção da certeza. Abubakar, et al. (2019) citam que o efeito da Disponibilidade pode causar a abstenção dos indivíduos de dispor de pensamentos lógicos e cálculos e fazer com que tomem uma decisão a partir do que vêm rapidamente à mente, pois almejam se livrar da pressão da complexidade de uma tarefa para que estejam livres para utilizar sua capacidade cognitiva na próxima. A Heurística da Disponibilidade afeta o processo de tomada de decisão de duas maneiras diferentes. Primeiro, o *controller* pode tomar suas decisões com base em aspectos que já conhece, ao invés de escolher algo completamente novo e desconhecido (apesar de suas vantagens). Em segundo lugar, ele é levado a pensar que a informação prontamente disponível é mais relevante, ou seja, é influenciado por eventos fáceis de lembrar ou por eventos recentes.

Busenitz e Barney (1997) e Fernández León e Cortés (2017) examinaram as diferenças das escolhas entre empreendedores e gerentes de grandes organizações, em relação a duas heurísticas: Representatividade e Disponibilidade e seus resultados demonstram que mais de 60% de ambos perfis profissionais utilizam destas heurísticas nas decisões. Corroborando com os resultados apresentados na atual pesquisa. No entanto, os autores explicam que os empreendedores tendem a recorrer à Heurística da Disponibilidade em função da complexidade e pressão ambiental, o que não se apresenta na mesma proporção na rotina dos gestores internos, como o caso de um *controller*.

Hodgkinson e Sadler-Smith (2018) buscaram compreender a interação entre intuição e análise no raciocínio, julgamento, tomada de decisão e cognição social sobre uma ótica que enfatizou não apenas os indivíduos, mas estes em macro-contextos como as empresas, organizações, instituições e mercados. Entre os achados, os autores destacam que o fator relacionado à presença de heurística é o envolvimento elevado que se apresenta no indivíduo. Conforme Souza, et al. (2020) o alto envolvimento relaciona-se ao perfil *bean counter* que também foi predominante nesta pesquisa.

4.5 Discussão das hipóteses da pesquisa e demais evidências ligadas ao objetivo principal do estudo

Para trazer resposta às hipóteses de pesquisa e por fim atender ao objetivo proposto pelo estudo, utilizou-se um modelo de regressão logística executado pelo método Retroceder (*Backward Stepwise*) de *Wald*, que seleciona as variáveis significantes estatisticamente para o modelo e remove as não significativas ao longo de etapas de exclusão. Este método permite a identificação das variáveis independentes com maior valor preditivo (Hair Jr., et al., 2005).

O modelo teve como variável dependente as 'Competências profissionais' e variáveis explicativas as relacionadas aos usos diagnóstico ou interativo do orçamento, além da variável binária 'BIN Heurísticas'. A relação de moderação da variável 'BIN Heurísticas' sobre os usos diagnóstico ou interativo do orçamento também foi inserida como variável explicativa no modelo por meio da multiplicação entre a variável binária 'BIN Heurísticas' por cada uma das variáveis dos usos do orçamento, inseridas no modelo como um novo conjunto de variáveis moderadas.

Foram rodadas 15 etapas de regressão logística pelo método Retroceder de *Wald* para se chegar ao modelo com as variáveis independentes que melhor o explicam. O modelo escolhido, foi o modelo resultante da 15ª etapa, pois este validou todas as variáveis explicativas pelo menos ao nível de significância de 10% pela estatística de *Wald*, que verifica se cada parâmetro estimado pela regressão é diferente de 0 ao nível de significância escolhido (Fávero & Belfiore, 2017). O percentual de acerto do modelo escolhido foi de 76,10%. Esta medida compara a predição do valor da variável dependente realizada pelo modelo em comparação ao valor original dessa variável.

O teste de Omnibus verifica se os coeficientes da regressão em conjunto são significativos para o modelo por meio da distribuição Qui-quadrado (Fávero & Belfiore, 2017). O valor de significância para o modelo escolhido foi de 0,021, portanto possui coeficiente estatisticamente significativo ao nível de 5%. Pelo teste de Hosmer e Lemeshow, se observou que não houve diferença significativa ao nível de 5% entre as frequências de eventos esperados e observados para todos os modelos verificados, o que atesta a qualidade de ajuste dos modelos. O valor de significância para o modelo escolhido foi de 0,081.

As medidas de R^2 de Cox & Snell e Nagelkerke referem-se ao poder explicativo do modelo, ou seja, qual a porcentagem de explicação da probabilidade de ocorrência dos eventos relacionados a variável dependente o modelo atinge, sendo que, usualmente a segunda medida é uma referência preferível para utilização (Fávero e Belfiore, 2017). No caso do modelo escolhido, o R^2 de Cox & Snell foi de 0,085 (8,5%) e R^2 de Nagelkerke foi de 0,129 (12,9% de poder explicativo). O modelo escolhido é demonstrado na Tabela 2 a seguir:

Tabela 2
Modelo de regressão logística utilizado

Variáveis na Equação					
	□	Desvio Padrão	Wald	Sig.	Exp(□)
BINHeuristicas * Orçamentodiagnóstico(metas)	0,352	0,147	5,713	0,017	1,422
Orçamentointerativo (planejamentogerencial)	-0,544	0,326	2,784	0,095	0,580
Orçamentointerativo (discussãodeações)	0,614	0,348	3,106	0,078	1,847
Constante	-1,754	1,398	1,575	0,210	0,173

Fonte: dados da pesquisa (2022).

O modelo elencado traz como significativas as variáveis 'Orçamento diagnóstico (metas)' moderada pela presença de heurísticas ('BIN Heurísticas(1)'), ao nível de 5% e as

variáveis 'Orçamento interativo(planejamento gerencial)' e 'Orçamento diagnóstico (discussão de ações)' ao nível de significância de 10%. A Constante do modelo, que se refere ao comportamento da variável dependente não explicado pelas variáveis independentes, não apresentou significância estatística.

Mesmo com o baixo poder explicativo do modelo, de 12,9% pelo R^2 de Nagelkerke, que pode ser entendido pela questão de várias variáveis terem sido excluídas da análise ao longo das etapas da regressão logística por não apresentarem significância estatística. Os resultados encontrados permitiram atender ao objetivo central da pesquisa e aceitar ou rejeitar as hipóteses levantadas.

4.5.1 - Competências profissionais e o uso dos orçamentos diagnóstico ou interativo

Há uma relação negativa e significativa entre a variável dependente e o 'Orçamento interativo(planejamento gerencial)' com a competência profissional *business partner* na ordem de -0,544. A partir desse resultado pode-se inferir que aumenta-se a probabilidade dos *bean counter*s utilizarem o orçamento interativo para realizar o planejamento gerencial para cada nova resposta à competência profissional exigida.

Houve relação positiva e significativa entre a variável dependente e a variável explicativa 'Orçamento interativo (discussão de ações)' evidenciada pelo valor do coeficiente beta desta variável de 0,614. Desta forma permite inferir que *controllers* com competências profissionais voltadas ao perfil *business partner* estão propensos a utilizar o orçamento interativo para discutir com os membros da equipe de trabalho sobre as ações a serem tomadas pela organização.

Ao se analisar os resultados relacionados às competências profissionais dos *controllers* e o uso do orçamento a **H_1 - Os *controllers* cujas competências são voltadas ao perfil *business partner* fazem uso interativo do orçamento**, pôde ser aceita no caso em que os *controllers* com competências profissionais de *business partners* utilizam o orçamento interativo para discutir com os membros da equipe de trabalho sobre as ações a serem tomadas pela organização.

4.5.2 - Competências profissionais e o uso dos orçamentos diagnóstico ou interativo moderado por heurísticas

O valor do coeficiente beta (□) da variável 'Orçamento diagnóstico (metas)'moderada pela presença de heurísticas ('BIN Heurísticas') foi de 0,352 e indica que há uma relação positiva e significativa entre as 'Competências profissionais' do perfil *business partner* e o uso do orçamento diagnóstico mediado pela presença de comportamento influenciado por heurísticas.

Ao se levar em conta a **H_2 - A presença de heurísticas modera a relação entre o uso do orçamento e as competências profissionais de *controllers***, pôde-se inferir que ocorre a relação de moderação da presença de heurísticas sobre uso do orçamento diagnóstico para comunicar metas às equipes de trabalho quando este tipo de orçamento é utilizado por *business partners.* A hipótese pôde então ser confirmada para esta situação em específico.

4.5.3 - Relação entre a presença de heurísticas e as competências profissionais

Ainda há de se destacar, a respeito da inserção da variável 'BIN Heurísticas' no modelo de forma avulsa, sem o efeito moderador, não ter apresentado significância estatística. Isto demonstra que apesar de se constatar que a maioria dos respondentes apresentarem comportamento heurístico, não foi possível atrelá-lo diretamente às competências profissionais dos *bean counters* ou *business partners*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi o de averiguar se o uso do orçamento diagnóstico ou interativo moderado pelos vieses comportamentais (heurísticas) a que os profissionais da controladoria possam estar sujeitos, influencia às competências profissionais dos *controllers* (*bean counters* e *business partners*). Para esta finalidade foi conduzida uma pesquisa descritiva, com coleta de dados por meio de levantamento com 109 respondentes e de abordagem quantitativa. O método empregado para testar as hipóteses de pesquisa e demais relações entre as variáveis foi a regressão logística.

A partir da análise dos dados se categorizaram os *controllers* respondentes no perfil *bean counter* ou *business partner*. Houve predominância de *bean counters*, resultado similar ao encontrado nos estudos de Wanderley, et al. (2020). Observou-se também que dentre as palavras que foram citadas pelos respondentes para descrever suas funções destacam-se expressões como "contabilidade", "orçamento", "cálculos", "análise", "cobrança", "consultoria" e "gestão". Isto indica que a função dos *controllers*, apesar de ter incorporado novas perspectivas sobre a gestão organizacional como um todo nos últimos anos (Rieg, 2018), mantém-se atrelada mais a função contábil de apoio do que da participação no processo decisório das organizações, pois o perfil *business partner* ainda não está consolidado no cenário empresarial brasileiro como trazido em pesquisas anteriores tais quais as de Lunkes, et al. (2013), Wiggers, et al. (2015) e Wanderley, et al. (2020). Este estudo contribui para a literatura relativa às competências profissionais dos *controllers* por esclarecer sobre quais tipos de funções desempenham e em que perfil profissional se enquadram, demonstrando que tais atividades ainda são atreladas às tradicionais da contabilidade.

Em relação aos usos diagnóstico ou interativo do orçamento, por meio deste estudo se verificou que os *controllers* cujas competências profissionais pertencem ao perfil *business partner* e apresentam comportamento influenciado por heurísticas, fazem uso do orçamento interativo para comunicar metas às suas equipes de trabalho. Este pode ser considerado um ponto positivo à efetividade destas equipes no trabalho (Chong & Mahama, 2014) e uma forma mais efetiva de comunicação utilizada pela alta gestão em situações de grandes incertezas (Braumann, et al., 2020). Independentemente de serem influenciados por heurísticas, os *business partners* também utilizam o orçamento interativo para discussão de ações, enquanto os *bean counters* fazem uso do orçamento diagnóstico para o planejamento gerencial estando ou não sob influência de heurísticas. O uso do orçamento interativo pode exercer outras funções relacionadas a influenciar comportamentos, motivar e aprimorar processos (Simons, 1995) enquanto o uso diagnóstico do orçamento permite quantificar fenômenos, sinalizar metas a serem alcançadas, analisar os desvios e fazer as correções (Neitzke, 2015). Ainda, ambos os usos tendem a suscitar maior comprometimento organizacional para os profissionais que os utilizam (Zonatto, et al., 2020; Kaveski, et al., 2021). Desta forma, o presente estudo contribui para a literatura sobre o uso do orçamento, por demonstrar as finalidades pelas quais os profissionais da controladoria utilizam os orçamentos diagnóstico ou interativo.

Foi detectada a ocorrência de heurísticas nas decisões dos *controllers*, com maior incidência das Heurísticas de Ancoragem e Disponibilidade. Estes resultados são similares aos do estudo de Lucena et. al, (2011), realizado com contadores e auditores. Entretanto, pelo resultado do modelo logístico, foi possível notar que as heurísticas de forma geral não explicam as competências profissionais dos respondentes, exceto quando presentes no comportamento de *business partners* que utilizam o orçamento diagnóstico para comunicação de metas à sua equipe de trabalho, resultado este similar ao do estudo de Lima Filho (2010), que encontrou a ocorrência de heurísticas nos profissionais de controladoria envolvidos com práticas orçamentárias. Ainda, a presença de heurísticas na maioria das respostas obtidas pelo instrumento de pesquisa reforça os achados das teorias de Simon (1955) e Tversky e Kahneman

(1974), as quais demonstram que as escolhas são permeadas de vieses comportamentais capazes de culminar no uso de heurísticas.

Os resultados encontrados na presente pesquisa auxiliam o desenvolvimento de novos estudos que busquem mapear a presença de heurísticas e o impacto das heurísticas nas atividades dos *controller*s, sobretudo a partir de informações que envolvam práticas relacionadas aos profissionais da controladoria com seus diferentes perfis profissionais, haja vista a carência de pesquisas voltadas para este público-alvo. Desta maneira contribui com a literatura sobre a Contabilidade Comportamental.

Como limitação da pesquisa, pode ser citado o número reduzido de variáveis voltadas ao mapeamento das competências profissionais dos *controllers* e o comportamento heurístico dos mesmos. Em vista disto, para pesquisas futuras recomenda-se o desenvolvimento de um instrumento de coleta que possa capturar uma maior quantidade de fatores capazes de explicar estas variáveis ou o uso de simulação de cenários hipotéticos em um experimento.

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.

Abubakar, A. M., Elrehail, H., Alatailat, M. A., & Elçi, A. (2019). Knowledge management, decision-making style and organizational performance. *Journal of Innovation & Knowledge, 4(2)*, 104-114.

Anache, M. D. C. A., & Laurencel, L. D. C. (2008). *Finanças comportamentais: uma avaliação crítica da moderna teoria de finança*s. (Tese de Doutorado), Universidade Federal do Espírito Santo.

Arenales, A. D. R. (2016). *O papel da controladoria como business partner*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Arévalo, A. J. U. (2014). Exceso de confianza y optimismo en las decisiones de presupuesto de capital: las finanzas corporativas desde un enfoque centrado en el comportamiento. *Revista Universidad y Empresa, 16*(26), 95-116.

Ariely, D. (2008). *Previsivelmente irracional: as forças ocultas que formam as nossas decisões*. Tradução de Jussara Simões. Rio de Janeiro: Elsevier.

Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. Controllership Foundation.

Barros, L. A. B. D. C. (2005). *Decisões de financiamento e de investimento das empresas sob a ótica de gestores otimistas e excessivamente confiantes* (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo.

Beuren, I. M., Santos, V. D., & Hein, N. (2015). Folga organizacional de controllers em empresas com remuneração variável. Organizações & Sociedade, 22(72), 35-60.

Bisbe, J., & Otley, D. (2004). *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. Accounting, organizations and society, 29*(8), 709-737.

Bisbe, J., Bastita-Foguet, J.-M., & Chenhall, R. H. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 789–820.

Birnberg, J. G. (2011). A proposed framework for behavioral accounting research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1-43.

Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (tese de doutorado, Universidade de São Paulo).

Borsatto Junior, J. L. (2017). *Sistemas de controle gerencial como instrumento de poder* (dissertação de mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)).

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*, 101128.

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.

Clemen, R. T. (1996). *Making hard decisions: an introduction to decision analysis*. Brooks/Cole Publishing Company.

Cools, M., Stouthuysen, K., & Van den Abbeele, A. (2017). Management control for stimulating different types of creativity: The role of budgets. *Journal of Management Accounting Research*, *29*(3), 1-21.

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.

Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. Elsevier Brasil.

Fernández León, Á. M., De Guevara Cortés, R. L., & Madrid Paredones, R. M. (2017). Las finanzas conductuales en la toma de decisiones. *Fides et Ratio-Revista de Difusión cultural y científica de la Universidad La Salle en Bolivia, 13*(13), 127-144.

Fu, W., & Deshpande, S. P. (2014). The impact of caring climate, job satisfaction, and organizational commitment on job performance of employees in a China's insurance company. *Journal of business ethics, 124*(2), 339-349.

Goddard, A. (1997). Organisational culture and budgetary control in a UK local government organisation. *Accounting and Business Research*, *27*(2), 111-123.

Graham, A., Davey-Evans, S., & Toon, I. (2012). The developing role of the financial controller:evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research, 13*(1), 71–88.

Hair Jr., J. F., Tatham, R. L., Anderson, R.E., Black, W. (2005) *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.

Haley, U. C. V., & Stumpf, S. A. (1989). Cognitive Trails in Strategic Decision-Making: Linking Theories of Personalities and Cognitions. *Journal of Management Studies, 26(5), 477–497.* Disponível em: doi:10.1111/j.1467-6486.1989.tb00740.x

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, *15*(4), 415-439.

Hartmann, F. G., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. Accounting and Business Research, 41(5), 439-458.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F.; Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999

Hijal-Moghrabi, I. (2019). Why Is it So Hard to Rationalize the Budgetary Process? A Behavioral Analysis of Performance-Based Budgeting. *Public Organization Review, 19*(3), 387-406.

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.

Hodgkinson, G. P., & Sadler-Smith, E. (2018). The dynamics of intuition and analysis in managerial and organizational decision making. *Academy of Management Perspectives*, 32(4), 473-492.

Kahneman, D. (2012). *Thinking, fast and slow*. Farrar, Straus and Giroux. NY.

Kahneman, D., & Tversky, A. (1972). Subjective probability: A judgment of representativeness. *Cognitive psychology*, 3(3), 430-454.

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.

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 político-electoral. *Convergencia*, *15*(47), 127-153.

Laitinen, E. K., Länsiluoto, A., & Salonen, S. (2016). Interactive budgeting, product innovation, and firm performance: empirical evidence from Finnish firms. *Journal of Management Control*, *27*(4), 293-322.

Leitão, S. P. (1997). Para uma nova teoria da decisão organizacional. *Brazilian Journal of Public Administration*, *31*(2), 91-a.

Lima Filho, R. N. (2010). *Quanto mais faço, mais erro? Um estudo sobre a associação entre prática de Controladoria, Cognição e Heurísticas.* (Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Bahia).

Lindqvist, O., & Matson, F. (2019). *The number crunching business partner : A case study on the role of the controller*. (Dissertação de Mestrado). Department of Business Studies Uppsala University.

Lucena, W. G. L., Fernandes, M. S. A., & Silva, J. D. G. (2011). A contabilidade comportamental e os efeitos cognitivos no processo decisório: uma amostra com operadores da contabilidade. *Revista Universo Contábil*, *7*(3), 41-58.

Lunardi, M. A., Zonatto, V. C. D. S., & Nascimento, J. C. (2019). Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes gerenciais, compartilhamento de informação e no desempenho de controllers no contexto orçamentário. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 21, 540-562.

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.

Martin, N. C. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, *13*, 7-28.

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.

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*. (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-graduação em Contabilidade. USP.

Peters, M. D., Wieder, B., & Sutton, S. G. (2018). Organizational improvisation and the reduced usefulness of performance measurement BI functionalities. *International Journal of Accounting Information Systems*, *29*, 1-15.

Picone, P. M., Massis, A., Tang, Y., & Piccolo, R. F. (2021). The psychological foundations of management in family firms: Values, biases, and heuristics. *Family Business Review 34*(1) 12–32.

Rieg, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. *Journal of Management Control*, *29*(2), 183-220.

Roberts, P. S., & Wernstedt, K. (2019). Decision biases and heuristics among emergency managers: Just like the public they manage for?. *The American Review of Public Administration*, 49(3), 292-308.

Silva, F. E. A. D. (2018). *Fatores comportamentais e traços personalísticos e suas influências sobre a produção da informação contábil-financeira: a percepção dos contadores atuantes na Região Metropolitana do Recife.* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco.

Simon, H. A. (1955). On a class of skew distribution functions. *Biometrika*, *42*(3/4), 425-440.

Simons, R. (1995). *Control in an age of empowerment*. Boston, MA. Harvard Business Review Press.

Souza, G. H. C., Wanderley, C. A., & Horton, K. (2021). Perfis dos Controllers: Autonomia e Envolvimento dos Profissionais de Controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-022.

Swalhi, A., Zgoulli, S., & Hofaidhllaoui, M. (2017). The influence of organizational justice on job performance: The mediating effect of affective commitment. *Journal of Management Development*.

Taffler, R. J. (2002). What can we learn from behavioural finance?(Part 2). *Credit Control*, 23(4), 27-27.

Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, *185*(4157), 1124-1131.

Vranas, P. B. (2000). Gigerenzer's normative critique of Kahneman and Tversky. *Cognition*, *76*(3), 179-193.

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., Weißenberger, B. E., Wehner, M. C., & Kabst, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making. *Journal of Accounting & Organizational Change*.

Yuliansyah, Y., Adha Inapty, B., Dahlan, M., & Oktri Agtia, I. (2018). Budgetary participation and its impact on individual performance. *Tourism and hospitality management*, *24*(2), 325-340.

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.