

Mestrado
CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO

A Evolução do Papel dos *Controllers*: Um Estudo de Caso

Sandra Cristina Araújo Boucinha

M

2022



A EVOLUÇÃO DO PAPEL DOS *CONTROLLERS*: UM ESTUDO DE CASO

Sandra Cristina Araújo Boucinha

Trabalho de Projeto
Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientado por
Professor Doutor João Pedro Figueiredo Ferreira de Carvalho Oliveira

2022

Agradecimentos

Ao professor Doutor João Oliveira, pela disponibilidade e positividade, desde o momento em que decidi concluir este ciclo. Por todos os conhecimentos transmitidos, pelo empenho, pela assertividade e pela confiança transmitida ao longo deste trabalho.

À empresa em estudo, aos colegas entrevistados pelo tempo despendido e colaboração. À Adriana por me ter esclarecido todas as questões que foram surgindo ao longo do trabalho. Ao André Pinto pelo interesse demonstrado na escolha do tema e na realização do estudo.

Ao Lopes, pelo apoio e compreensão constantes, sem dúvida o grande incentivador para a concretização deste objetivo.

Aos meus pais, por toda a força e por todo o apoio prestado.

Aos meus amigos, pelo incentivo e por acreditarem mais do que eu que era possível.

Resumo

A função de *controller* tem vindo a adquirir uma maior importância nos últimos anos, principalmente em empresas de maior dimensão e complexidade. As organizações enfrentam desafios cada vez mais exigentes, como a crescente internacionalização, a concorrência, a constante mutação das regras legais, o aumento dos preços das matérias primas, acentuando a necessidade de um maior controlo. O *controller* reúne potencial para ser um aliado nos processos de tomada de decisão, ao ter informação privilegiada sobre a situação económica e financeira.

Tendo por base os contributos existentes na literatura, este estudo pretende analisar a evolução do papel do *controller* na organização onde a autora trabalha, do setor da metalomecânica, bem como estudar os fatores que contribuíram para essa evolução e qual o perfil e competências desejáveis dos *controllers*.

Para este propósito, foram realizadas entrevistas na empresa em estudo, analisados documentos internos e consideradas as observações do quotidiano da organização. Conclui-se que o *reporting* do grupo evoluiu bastante, sendo considerado adequado à realidade atual da empresa. Também se identifica uma evolução do papel dos *controllers* operacionais, particularmente, um acompanhamento constante dos dados reais do projeto face ao *budget*; uma maior ligação aos projetos e aos colaboradores operacionais; e o abandono de um foco exclusivo na vertente financeira. Todavia, os *controllers* das unidades de negócio ainda não desempenham o papel de *business partner* na sua totalidade, sendo considerado desejável que tenham um papel mais ativo na gestão, na tomada de decisão, e não estarem tão dependentes da informação em sistema.

Abstract

Over the past few years, mainly in larger and complex organizations, controller's role has been acquiring more significance. Nowadays, organizations are facing increasingly demanding challenges, such as growing internationalization, competition, constantly changing regarding legal rules and rising raw material prices, that are accentuating the need for greater control. Having access to privileged information about the financial and economic situation, the controller has the potential to be an ally to the decision-making process.

The present work is sustained by existing literature and seeks to analyse the evolution of controller's role within the organization from the metalworking industry, where the author is working, as well as studying the factors that contributed to this evolution and what is the profile and desirable skills of controllers.

For the purpose of this study, several interviews were conducted at the company under study, internal documents were analysed, and observations of the organisation's daily life were considered. Through all the data collected, it is possible to conclude that reporting has evolved significantly within the group, being considered adequate to the company's current state. Furthermore, the present study was able to acknowledge an evolution of operational controller's role, which stands out a constant monitoring of actual project data *versus* the original budget; a greater connection to projects and operational employees; and the abandonment of an exclusive focus on the financial side. However, the business unit controllers do not yet play the role of business partners in its entirety, and it is considered desirable that they play a more active role in management, in decision making, and are not so dependent on the information that the system is providing.

Lista de siglas

AI: Artificial Intelligence

BI&A: Business Intelligence & Analytics

BUs: Business Units

CEO: Chief Executive Officer

CFO: Chief Financial Officer

ERPs: Enterprise Resource Planning systems

IoT: Internet of Things

ML: Machine Learning

P&L: Profit & Loss

RPA: Robotic Process Automation

TI: Tecnologias de Informação

Índice

Agradecimentos	i
Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Lista de siglas.....	iv
1. Introdução	1
2. Revisão de literatura	3
2.1. Evolução do papel do <i>controller</i>	3
2.2. Fatores que contribuíram para a evolução dos papéis.....	6
2.3. Perfil e competências de um <i>controller</i>	9
3. Metodologia	12
3.1. Abordagem e objetivo de investigação	12
3.2. Técnicas de recolha de informação	13
4. Estudo empírico	16
4.1. Apresentação da empresa	16
4.2. Departamento de Controlo de Gestão	18
4.3. Resultados empíricos sobre os papéis e competências dos controllers	19
4.3.1. Evolução do papel do <i>controller</i>	20
4.3.2. Fatores que contribuíram para a evolução dos papéis	25
4.3.3. Perfil e competências de um <i>controller</i>	28
5. Confronto entre os resultados empíricos e a literatura.....	30
6. Conclusão	32
Bibliografia.....	34

Índice de tabelas

Tabela 1 - Detalhe das entrevistas	15
--	----

Índice de figuras

Figura 1 - Departamento de Controlo de Gestão da Mecwide	19
--	----

1. Introdução

O mercado empresarial está em constante mudança, devido à concorrência, à globalização e ao desenvolvimento tecnológico, trazendo grandes desafios aos *controllers*. Estes têm sido incentivados a desempenhar papéis mais proativos nas empresas, pois possuem informação privilegiada sobre a situação económica e financeira das organizações, permitindo participar na dinamização da atividade económica, antecipando problemas e criando valor, sendo necessário o desempenho de papéis mais proativos (Robalo e Costa, 2017). Assim, o Controlo de Gestão não deve ser visto como o controlo da execução orçamental, ou como a avaliação de situações passadas e presentes, mas sim como um sistema de controlo capaz de gerar ações de gestão informadas e apoiar a tomada de decisões (Barreiros e Viana, 2017).

Dada a crescente importância do papel do *controller* (Vicente, Major, Pinto, e Sardinha, 2009), a literatura tem-se debruçado sobre esta temática, destacando essencialmente dois papéis: o de *bean counter* e o de *business partner*. O papel de *bean counter* é mais orientado para o passado e faz um relato financeiro padronizado, o papel de *business partner* está mais direcionado para o presente e para o futuro, e envolvido na estratégia das organizações, dando apoio à tomada de decisão (Granlund e Lukka, 1998; Lambert e Sponem, 2012; Vicente *et al.*, 2009). Todavia, o papel do *controller* pode ser influenciado por diversos fatores, como os avanços tecnológicos e as alterações organizacionais ou estruturais.

O presente estudo analisa a evolução do papel do *controller*, os fatores que levaram a essa evolução e o perfil e competências desejáveis num *controller*, recorrendo à revisão de literatura e adotando a metodologia de um estudo de caso na empresa Mecwide.

Após esta introdução, o capítulo 2 apresenta a revisão de literatura, aprofundando a temática da evolução do papel do *controller*, os fatores que contribuíram para essa evolução e qual o perfil e competências necessárias. De seguida, o capítulo 3 expõe a metodologia adotada com o objetivo de alcançar os resultados deste estudo, tendo em conta as diferentes formas de recolha de informação, nomeadamente a informação documental, a observação e as entrevistas realizadas. O capítulo 4 descreve a empresa objeto de estudo, focando em particular o departamento de Controlo de Gestão, e apresenta os resultados obtidos com base nas três técnicas de recolha da informação, de forma a avaliar a evolução do papel do

controller, dos fatores que contribuíram para essa evolução e o perfil e competências desejáveis nesses profissionais. O capítulo 5 efetua o confronto entre os resultados obtidos e as evidências existentes na literatura. Para terminar, o capítulo 6 expõe as conclusões obtidas, reconhece as limitações da investigação e apresenta pistas para pesquisas futuras.

2. Revisão de literatura

2.1. Evolução do papel do *controller*

De acordo com Pereira (2013), o objetivo do Controlo de Gestão é influenciar os indivíduos a fazerem aquilo que deve ser feito, de acordo com os fins e estratégias da empresa. Sem prejuízo do controlo de gestão ser uma atividade que deve envolver todos os gestores e toda a organização (Jordan, Neves, e Rodrigues, 2021), para o controlo de gestão enquanto prática organizacional são centrais os profissionais dedicados a esta área, os denominados *controllers*. Todavia, os papéis destes profissionais podem assumir diferentes características. Em particular, a literatura tem evidenciado uma evolução nos papéis dos *controllers* ao longo do tempo, como em seguida se analisa sucintamente, com base em alguns artigos de diferentes períodos e geografias.

No estudo efetuado por Granlund e Lukka (1998) em empresas finlandesas encontrou-se que a função de *controller* estava em transição significativa, passando de *bean counter* (papel tradicional) para *controller* (ou *business partner*, papel mais ativo). Estes autores caracterizam estes diferentes papéis. O *Bean Counter* é um profissional focado no passado e não é expectável que tenha conhecimento sobre o negócio. A sua função é essencialmente fornecer dados financeiros exatos e responder às necessidades formais de informação. Em contraste, o *Business Partner* é um tipo de *controller* mais orientado para o presente e para o futuro e é obrigado a compreender o negócio, pois trabalha mais de perto das operações comerciais. Para além de dominar os princípios de análise financeira, deve também ter um discurso fluente, de forma a que consiga transmitir a mensagem. De notar, todavia, que os autores identificam que a função de *bean counter* continua a fazer sentido, mas apenas na parte central da função contabilística, ou seja, no relato financeiro padronizado e na gestão dos procedimentos contabilísticos financeiros da empresa.

Lambert e Sponem (2012) reconhecem que existem poucas provas empíricas que mostrem a evolução do papel do *controller*. Com base nessa problemática desenvolveram uma análise qualitativa, onde identificam quatro estilos diferentes relativos à função de *controller*: discreto, salvaguarda, parceiro e onipotente. Cada um destes estilos desempenha diferentes atividades e papéis, o que leva a benefícios e riscos distintos conforme se detalha de seguida.

O *controller* discreto tem como principal tarefa prestar contas, de forma a ajudar os gestores operacionais, e para além disso, tentar sensibilizá-los para as preocupações financeiras e para a aplicação e controlo dos procedimentos. Assim, podemos verificar que o *controller* discreto serve a gestão local e a sua autoridade é limitada, o que contrasta com a responsabilidade ilimitada do gestor operacional. Isto proporciona reatividade e criatividade no gestor operacional, mas pode levar a falhas no controlo interno e a algum desperdício, pois os gestores operacionais não permitem que os *controllers* interfiram em questões estratégicas. Em suma, o *controller* discreto é aquele que desempenha apenas tarefas rotineiras e que não se envolve no negócio da empresa.

O *controller* de salvaguarda executa tarefas típicas, nomeadamente a elaboração de relatórios, preparação e monitorização de orçamentos e responde às exigências legais do mercado. À semelhança do anterior, este *controller* também goza de pouca autoridade; no entanto, responde à sede em vez de aos gestores operacionais. Esta independência dos gestores operacionais proporciona-lhes o foco na estratégia, mas pode levar a decisões financeiras sub-ótimas e a que os *controllers* se sintam rejeitados. Posto isto, a falta de reconhecimento e o sentimento de inutilidade a que os *controllers* são sujeitos, apenas é ultrapassado pela perspectiva positiva de mudar de emprego. Isto, por sua vez, pode colocar em causa o cumprimento de procedimentos e o reconhecimento das funções de apoio a longo prazo, dada a elevada rotatividade do pessoal.

A função do *controller* parceiro é facultar análises essenciais para a tomada de decisões aos gestores operacionais, os quais têm de tomar decisões diárias financeiramente informadas. O *controller* parceiro tem uma forte autoridade e serve a gestão local. Aqui, os gestores operacionais têm interesse em partilhar conhecimentos sobre os projetos e as atividades em curso com os *controllers*, o que proporciona a estes um sentimento de pertença à organização e ao negócio. Desta forma, os *controllers* passam grande parte do seu tempo focados nas questões operacionais, pelo que não conseguem dedicar muito tempo às questões financeiras, o que pode levar a uma perda de controlo interno. Por comparação aos dois estilos anteriores, podemos dizer que este tipo de *controller* não se limita a fazer trabalhos rotineiros e está mais envolvido na parte operacional da empresa.

Os *controllers* onipotentes dedicam muito tempo e atenção a relatórios e orçamentos, uma vez que são considerados instrumentos centrais para o controlo da empresa. Neste caso, os gestores operacionais têm de fornecer números e estatísticas, para que os *controllers* possam elaborar as suas recomendações, as quais têm uma natureza imperativa. Assim, esta função de *controller* leva a que haja um forte controlo dos custos em toda a organização, mas pode inibir os gestores operacionais, provocando miopia e dificuldades na gestão da inovação.

Em resumo, Lambert e Sponem (2012) indicam que para compreender o papel do *controller* é necessário perceber o contexto em que ele atua. A partir da amostra de empresas estudada, concluem que muitas das empresas adotam o estilo discreto. No que toca à autoridade, quando os *controllers* têm pouca autoridade, significa que apenas executam tarefas técnicas, mas quando têm forte autoridade indica que prestam também tarefas consultivas, que é o caso dos *controllers* parceiro e onipotente. Para além disso, as empresas que atribuem forte autoridade aos *controllers* promovem que as questões financeiras têm um peso significativo na tomada de decisões, mas também aumentam o risco de os gestores operacionais se inibirem ao nível da inovação e de fomentarem a aversão ao risco. Em conclusão, os diferentes estilos do *controller* trazem diferentes benefícios e riscos, tanto a nível individual como organizacional, e o *controller* parceiro enfrenta o dilema de combinar independência e envolvimento.

De acordo com uma análise realizada por Vicente *et al.* (2009) a empresas portuguesas, o papel dos *controllers* tem-se vindo a alterar e ganhou importância. No passado, os *controllers* executavam tarefas mecânicas contabilísticas, eram vistos como controladores da performance financeira e não participavam no processo de decisão. Mais recentemente, estes profissionais tornaram-se cada vez mais consultores internos e analistas do negócio, normalmente envolvidos nas estratégias e participam nos processos de tomada de decisão. Desta forma, podemos dizer que os *controllers* passaram de fornecedores de informação para clientes do sistema de informação, dispondo assim de mais tempo para analisar os aspetos financeiros e operacionais, tendo em conta a estratégia da empresa. Num estudo mais recente efetuado por Robalo e Costa (2017) numa empresa portuguesa de média dimensão, onde analisam o departamento de contabilidade financeira e o departamento de controlo de gestão, mostra-se que os papéis de *bean counter* e de *business partner* podem ser encontrados em ambos os departamentos. As principais tarefas do departamento de contabilidade financeira estão

relacionadas com o papel de *bean counter*, enquanto as tarefas do departamento de controlo de gestão estão mais relacionadas com o papel de *business partner*. Posto isto, estes autores concluem que a execução de tarefas associadas ao papel de *bean counter* continuam a ser relevantes em ambos os departamentos e que o papel de *business partner* tem aumentado a sua importância, mas é mais significativo no departamento de controlo de gestão. Estamos assim perante um sistema híbrido, onde se misturam os papéis de *bean counter* e de *business partner*.

Burns, Warren e Oliveira (2014) argumentam que os limites do controlo de gestão têm sido expressivamente alargados nos últimos tempos, o que pelo menos em parte se deve à evolução do papel de *business partner* para os *controllers*. Assim, as organizações atualmente contêm frequentemente dois departamentos: o de contabilidade de rotina e o de contabilidade consultiva. Da contabilidade de rotina fazem parte tarefas contabilísticas como processamento de transações, elaboração de relatórios externos, fiscalidade e auditoria. Estas continuam a ser importantes, mas requerem cada vez menos pessoas, devido ao avanço das tecnologias de informação. Relativamente à contabilidade consultiva, onde estão os *business partners*, o seu papel é integrar e compreender informação financeira e não financeira, geralmente mais estratégica, e ajudar os seus colegas na tomada de decisões. Assim, muitos dos *controllers* atuais trabalham no terreno e podem ser geradores significativos de valor empresarial, produzindo informação mais estratégica do que em tempos anteriores.

Oliveira e Ribeiro (no prelo) reforçam o exposto acima quanto ao efeito da evolução dos sistemas de informação sobre a função do *controller*, provocando uma diminuição considerável das atividades de baixo valor acrescentado, logo reduzindo a necessidade do papel de *bean counter*. Na prática, podemos ver que as limitações do passado a nível tecnológico também influenciavam negativamente o papel do *controller*, conforme se explora a seguir.

2.2. Fatores que contribuíram para a evolução dos papéis

No ponto anterior analisou-se a alteração no papel do *controller* ao longo do tempo, podendo afirmar que o papel deste profissional tenta adaptar-se para responder aos desafios cada vez maiores colocados às empresas. Agora o estudo focar-se-á em examinar os fatores que contribuíram para a evolução desse papel, nomeadamente os avanços tecnológicos e as

alterações organizacionais ou estruturais.

Avanços tecnológicos

Os modernos sistemas contabilísticos integrados, os quais permitem usar grandes bases de dados, são uma vantagem apontada por Granlund e Lukka (1998) e ainda por Järvenpää (2007), na medida em que facilitam os *reportings* rotineiros, levando a que haja uma maior disponibilidade para análises adaptadas às situações emergentes e assim apoiar as tomadas de decisão.

Também Vicente *et al.* (2009) realça que com os avanços tecnológicos as tarefas mecânicas contabilísticas tornaram-se mais automatizadas, levando a que os *controllers* tenham mais disponibilidade para analisar e interpretar informação. Para além disso, o facto de a informação estar toda informatizada e facilmente acessível na organização, faz com que o desempenho possa ser controlado de forma mais tempestiva, em certos casos até diariamente, pelos *controllers* e pelos gestores operacionais.

A introdução de um novo *ERP* (*Enterprise Resource Planning system* - Sistema de Planeamento de Recursos Empresariais) é vista como uma oportunidade para que o papel dos *controllers* se altere e, ainda, como um apoio para que o novo papel seja aceite. Goretzki, Strauss e Weber (2013) comprovaram isso através de um estudo numa empresa alemã, onde verificaram que antes do novo sistema *ERP* cada departamento produzia a sua informação, o que provocava inconsistência de informação. A introdução do novo sistema *ERP* integrado possibilitou novas formas de análise e interpretação de dados, as quais foram consideradas úteis pelos gestores operacionais, o que ajudou a valorizar o novo papel do *controller*.

Oliveira e Ribeiro (no prelo) analisam como os desenvolvimentos tecnológicos influenciam e poderão influenciar as funções dos profissionais de contabilidade, controlo de gestão e tesouraria. As primeiras soluções tecnológicas para estas áreas eram sistemas desacoplados, normalmente folhas de cálculo, as quais tinham pouca integração com sistemas operacionais e exigiam uma introdução manual de dados demorada e que poderia conter erros. Atualmente, temos sistemas de informação bem estabelecidos como os *ERPs* e *BI&A* (*Business Intelligence & Analytics*), apesar de ambos estarem ainda em expansão, particularmente este último. De notar que o *ERP* permite ter uma única base de dados comum a toda a

organização, pois tem a possibilidade de integrar outros sistemas como, por exemplo, o *Customer Relationship Management* e o *Supplier Relationship Management*, gerando uma maior qualidade dos dados. No entanto, o *ERP* tem capacidades analíticas limitadas, pelo que pode ser complementado pelo *BI&A*, o qual possibilita recolher dados de diferentes fontes, desenvolver análises em tempo real e mais contínuas, e, assim, tomar decisões mais sustentadas em dados mais abrangentes. Para além disso, temos sistemas de informação emergentes, mais relacionados com automação, onde encontramos os *RPA (Robotic Process Automation)*, *AI (Artificial Intelligence)*, *ML (Machine Learning)*, *Big Data*, *Cloud*, *IoT (Internet of Things)* e *Blockchain*. Por exemplo, o *RPA* dá a possibilidade de programar tarefas humanas de baixo valor acrescentado e repetitivas, de mão de obra intensiva, baseadas em regras e com poucas exceções, ou seja, imitando as ações humanas. Por sua vez, *AI* e *ML* permitem interpretar dados num determinado contexto predeterminado e assim apoiar o processo de tomada de decisão. Por sua vez, a *Cloud Computing* permite aceder online ao *ERP* e ao *BI&A*, o que lhe confere grande versatilidade. Daqui podemos aferir que são já inúmeras as ferramentas disponíveis para a evolução do papel do *controller*. Em suma, Oliveira e Ribeiro (no prelo) concluem que os avanços tecnológicos contribuem para a redução de custos, criação de valor e aumento da velocidade. A redução de custos deve-se à diminuição do número de efetivos necessários, uma vez que os novos sistemas de informação reduzem consideravelmente as tarefas manuais, como a introdução de dados. Todavia, a automatização cria também valor, ao melhorar a qualidade dos dados através do *ERP*. Por último, o aumento da velocidade alcançado na preparação dos dados, leva a uma análise e tomada de decisão mais atempadas e sustentadas por parte dos gestores.

Alterações organizacionais / estruturais

O crescimento empresarial continua a criar oportunidades para que os *controllers* assumam um papel cada vez mais estratégico nas organizações. Os próprios líderes dos *controllers* podem ajudar a estabelecer uma nova visão para o papel dos *controllers*, o que proporcionará um futuro próspero para a função (Kaplan, Nuttycombe, e Carrington, 2017).

Burns e Scapens (2000) realçam que uma alteração implementada por alguém com poder hierárquico significará uma mudança nas regras, ou seja, no próprio sistema de controlo de gestão. Estas mudanças necessitam de um conhecimento profundo do contexto institucional, tanto dentro como fora da organização.

As influências culturais podem variar de empresa para empresa, ao nível da organização como um todo, e muitas vezes, entre as diversas funções numa organização, obrigando o *controller* a ter de se adaptar a diferentes realidades no exercício das suas tarefas. Os *controllers* podem ainda ter de se ajustar a diferentes estilos de gestão, originando distintos níveis de envolvimento no desempenho das suas funções (Byrne e Pierce, 2007).

De acordo com o estudo de Järvenpää (2007), as modificações realizadas na própria estrutura organizacional da empresa estudada levaram a um trabalho de equipa ativo e multifuncional, o que determinou que o *controller* deveria ter um papel mais interventivo de forma a dar um contributo mais considerável. Assim, neste caso a descentralização dos *controllers* levou a uma cooperação mais eficaz com outras funções corporativas.

O encorajamento de um profissional, nomeadamente de um novo CFO, para a institucionalização de um diferente papel para a função dos *controllers* foi um fator apontado por Goretzki *et al.* (2013) para a evolução dos papéis. Neste estudo de caso, a função dos *controllers* foi descentralizada, o que originou uma maior orientação para os negócios e um trabalho conjunto com as áreas operacionais, e conseqüentemente a função passou a ser valorizada pelos outros departamentos.

2.3. Perfil e competências de um *controller*

Byrne e Pierce (2007) estudaram os antecedentes, as características e as conseqüências que estão relacionadas com o exercício da função dos *controllers*. No que toca às características individuais, foram apontadas pela maioria dos entrevistados como fundamentais:

- o conhecimento do negócio: por forma a facilitar a interpretação dos dados financeiros e não financeiros, para apoio na tomada de decisão;
- as competências interpessoais e de comunicação, na medida em que para além de realizarem as análises dos dados devem transmiti-las com clareza e exatidão;
- a flexibilidade, por exemplo, na consideração de aspetos não financeiros.

Outras competências ainda apontadas como importantes foram os conhecimentos informáticos, competências técnicas, qualidades pessoais, capacidade de controlo e influência organizacional.

Do inquérito realizado aos gestores de empresas em Portugal por Vicente *et al.* (2009), sobre o papel dos *controllers*, ressaltou que para o exercício das suas funções, os *controllers* devem ser dotados de capacidade analítica e crítica, postura e ética profissionais, capacidade de trabalho em equipa, capacidade de gestão e adaptação à mudança.

Por sua vez, Burns *et al.* (2014) salientam que para além das competências técnicas tradicionais, os *business partners* têm de ter diversas *hard* e *soft skills* para o exercício das suas funções. Relativamente às *hard skills*, consideram como relevantes:

- Proficiência nas tecnologias de informação (TI): capacidade para apoiar o desenvolvimento de sistemas de informação junto dos peritos de TI;
- Vasto conhecimento empresarial: para auxiliar os colegas menos aptos financeiramente a avaliar o desempenho e a tomar decisões locais.

No que toca às *soft skills*, identificam que um *controller* deve ter:

- Capacidade de comunicação: para expor a informação contabilística de gestão de forma a que esta seja entendível pelos seus diferentes utilizadores;
- Competências interpessoais: aptidão para ter um bom relacionamento e confiança com os colegas de toda a organização;
- Convicção: habilidade na transmissão de ideias e capacidade de lidar com diferentes personalidades, mentalidades e níveis de senioridade.

Oliveira e Ribeiro (no prelo) relembram que o domínio da tecnologia, aliado aos conhecimentos empresariais e às competências interpessoais, têm vindo a ser reconhecidos como fundamentais para o papel do *controller* como *business partner*. No entanto, houve uma transformação nas competências informáticas exigidas e necessárias. Primeiramente, as competências informáticas requeridas envolviam sobretudo o conhecimento de Excel e de bases de dados para trabalhar com o *ERP*. Atualmente, o *controller* deve aprofundar os seus conhecimentos informáticos e de estatística para ser mais eficiente na implementação e utilização das ferramentas já acima apresentadas, como *Big Data*, *RPA*, *BI&A* e *AI*. Porém, parece existir alguma dificuldade em desenvolver novas competências informáticas, levando a que alguns profissionais continuem a utilizar ferramentas mais tradicionais como o Excel. Mas isto poderá ser um risco para a profissão dos *controllers*, uma vez que pode levar a que as organizações admitam profissionais de informática para a área de controlo de gestão e estes

assumam as tarefas de elevado valor acrescentado. Para além disso, convém realçar que os sistemas de *BI&A* são cada vez mais avançados e que em inúmeras situações os gestores conseguem utilizá-los sem a intervenção dos *controllers*, pelo que diminui a necessidade deste último profissional. Em conclusão, aquilo para que o estudo pretende alertar é que os profissionais das áreas financeiras, onde estão incluídos os *controllers*, devem evoluir nas competências em informática, para além do nível típico atual. O trabalho vai ainda mais longe e refere que o papel de *business partner* pode vir a ser assumido por um profissional da área da informática, em vez de profissionais das áreas tradicionais da contabilidade e finanças, o que pode gerar uma nova vaga de hibridismo dentro do controlo de gestão.

3. Metodologia

Após a análise da literatura dos tópicos relacionados com o papel do *controller*, este capítulo apresenta a metodologia usada com vista a alcançar os resultados deste estudo, tendo por base a abordagem e o objetivo de investigação, bem como as técnicas de recolha de informação.

3.1. Abordagem e objetivo de investigação

Em diálogo com o *CFO* (atual *CEO*) da empresa objeto de estudo, responsável pelo departamento de Controlo de Gestão, foi identificado um interesse comum em investigar a evolução do papel do *controller*. O objetivo é conhecer como tem evoluído o desempenho do *controller* e entender se estão alinhados os vários intervenientes, tanto os emissores como os recetores da informação. Para tal, foram inquiridos vários participantes no processo, de forma a tentar capturar a perceção que têm relativamente ao desempenho deste profissional ao longo do tempo, bem como os fatores que impactaram nesta evolução e quais as competências que o *controller* deve ter na organização estudada.

Tendo em consideração o objetivo de investigação, elegeu-se a metodologia qualitativa, para procurar capturar os fenómenos no seu contexto real, em detrimento da metodologia quantitativa, focada na operacionalização de variáveis (Meirinhos e Osório, 2010). Stake (1999) menciona que a principal diferença entre as investigações qualitativa e quantitativa está no tipo de conhecimento que se deseja obter, procurando no primeiro tipo de investigação a compreensão das complexas relações entre tudo o que existe, enquanto, no segundo se dedicam a realçar a explicação e o controlo dos fenómenos. Para este autor, um bom estudo qualitativo tem de ter a contextualização bem desenvolvida, o investigador tem de estar no campo de observação e tem de estar atento para reconhecer eventos que possam ser relevantes para a questão a estudar.

A presente investigação tem por base o método de estudo de caso, possibilitando estudar o objeto no seu contexto real, utilizando a fonte de investigação qualitativa. Será usada informação documental, observação e entrevistas para obter a informação necessária para o estudo de caso. De acordo com Yin (2014), o estudo de caso tem sido o método de eleição

quando se trata do estudo de fenómenos inseridos no contexto real e os limites entre o fenómeno e o contexto não estão nitidamente definidos, visando responder às perguntas “como” e “porquê”. Os estudos de caso podem ser únicos ou múltiplos, e ainda de uma unidade de análise (holísticos) ou de várias unidades de análise (incorporados). Deste modo, a presente investigação incide sobre uma empresa específica e sobre várias unidades de análise (as diferentes unidades de negócio da organização), tratando-se, assim, de um estudo de caso único e incorporado.

Com base neste plano de investigação pretende-se responder aos seguintes objetivos de investigação:

- 1) Analisar criticamente a evolução do papel do *controller* na Mecwide, uma empresa específica que se descreve mais à frente;
- 2) Conhecer os fatores que contribuíram para a evolução do papel do *controller* nesta empresa, caso ela exista;
- 3) Entender o perfil e as capacidades desejáveis num *controller*.

3.2. Técnicas de recolha de informação

Informação documental

Um estudo de caso pode ter como base o recurso a fontes documentais relacionadas com o tema objeto de análise, tais como relatórios, propostas, planos, registos institucionais internos, comunicados, os quais podem auxiliar a contextualização do caso, bem como acrescentar ou validar informação sobre a tópicos de investigação (Meirinhos e Osório, 2010). Para analisar a evolução do papel do *controller* foram analisadas as comunicações institucionais sobre o departamento de Controlo de Gestão, *reportings* de diferentes períodos, entre outros.

Observação

A autora exerce funções no departamento de Contabilidade da empresa objeto de estudo, pelo que contacta permanentemente com o departamento de Controlo de Gestão. Este contacto próximo é potenciado por a contabilidade desta organização ter os procedimentos montados e preparados para alimentar o Controlo de Gestão de forma eficiente. Um exemplo disso, é o facto de os custos e os proveitos dos lançamentos contabilísticos estarem

assentes numa lógica de nove eixos analíticos, como descritos em detalhe no capítulo seguinte. A observação é assim uma técnica de investigação particularmente relevante neste estudo, uma vez que os departamentos estão interligados, participando a autora em inúmeras reuniões com os *controllers*, como por exemplo, as reuniões mensais de apuramento da percentagem de acabamento dos projetos (onde são discutidos os projetos de valor fechado, os quais são faturados por *milestones* e portanto, mensalmente, é necessário ir revendo a receita “teórica” a ser considerada, tendo em conta os custos e a margem esperada do projeto) e as reuniões de processos de melhoria que afetam ambas as partes.

Entrevistas

A entrevista é considerada uma ferramenta adequada para alcançar as diferentes descrições e interpretações que as pessoas têm sobre a realidade (Meirinhos e Osório, 2010). De acordo com Flick (citado em Meirinhos e Osório, 2010), as entrevistas podem ser estruturadas ou semiestruturadas: as primeiras impõem a sequência dos assuntos a tratar, limitando assim o ponto de vista do sujeito entrevistado; as segundas, de uso bastante frequente, não seguem uma ordem estabelecida na enunciação das questões, proporcionando uma maior flexibilidade. No presente estudo, as entrevistas assumem um importante papel, sendo o instrumento que produzirá a maioria da informação para análise.

Para as entrevistas foram definidas quatro perguntas amplas e comuns a todos os entrevistados, num formato semiestruturado, com o intuito de tentar capturar resultados e impactos comuns. No entanto, no decorrer das entrevistas houve momentos em que se tornou pertinente colocar outras questões, a fim de obter informação mais específica e aprofundada.

Posto isto, foram definidas as seguintes perguntas:

- 1) Qual o seu percurso profissional?
- 2) Como tem evoluído o papel do *controller* nesta empresa?
- 3) Que fatores contribuíram para a evolução do papel?
- 4) Qual o perfil e as competências necessárias num *controller*? Identifique *hard* e *soft skills*, caso considere que são necessárias.

Todas as entrevistas tiveram início com a explicação do objetivo do estudo, assim como uma pequena introdução teórica de forma a fazer o enquadramento do pretendido. Foram entrevistadas seis pessoas: dois *business unit controllers* (BUC), o *group controller* (GC), dois elementos da Comissão Executiva (COMEX), sendo que um deles é o atual *CEO* (e responsável máximo pelo departamento de Controlo de Gestão) e um *site manager*. Não foi entrevistado nenhum gestor das unidades de negócio porque os mesmos estão na empresa há pouco tempo, pelo que seria difícil terem uma visibilidade da evolução dos *controllers*. Optou-se, assim, por entrevistar o *site manager* de uma unidade fabril, pois o mesmo foi anteriormente gestor de *business unit* (BU) e trabalha com os *controllers* da mesma forma que um gestor de BU. Desta forma, considera-se representativa a amostra dos entrevistados, na medida em que inclui três *controllers*, os quais são o objeto de estudo, e três recetores do trabalho desenvolvido pelos *controllers*. Todas as entrevistas foram realizadas presencialmente e gravadas, entre junho e julho de 2022, e cada uma teve uma duração entre 25 e 96 minutos. A tabela 1 resume o detalhe das entrevistas, por entrevistado, identificando a função, o código para a respetiva função, o qual se usará na exposição nos pontos seguintes, bem como a data e a duração de cada entrevista.

Função	Código Função	Data	Duração
<i>Group Controller</i>	GC	21/06/2022	0:40
<i>BU Controller</i>	BUC1	28/06/2022	0:51
COMEX	COMEX1	30/06/2022	1:36
COMEX	COMEX2	11/07/2022	0:48
<i>Site Manager</i>	SM	28/07/2022	0:25
<i>BU Controller</i>	BUC2	29/07/2022	0:35

Tabela 1 - Detalhe das entrevistas
(elaboração própria)

4. Estudo empírico

O presente capítulo expõe a informação obtida nas entrevistas, complementada pela observação e interação que a autora tem com o departamento de Controlo de Gestão. Começa-se por apresentar a empresa e o departamento de Controlo de Gestão, fazendo um breve resumo do desenvolvimento do mesmo ao longo do tempo. Segue-se a exposição da perceção dos entrevistados sobre a evolução do papel do *controller* na organização, bem como dos fatores que acreditam terem contribuído para a existência ou não de progresso, e do perfil e competências que consideram desejáveis que o *controller* possua.

4.1. Apresentação da empresa

A organização objeto de estudo, denominada de Mecwide S.A., foi fundada em 2009 e é uma empresa de metalomecânica multidisciplinar, a qual desenvolve atualmente a sua atividade em cinco unidades de negócio:

- *Oil & Gas*: Esta unidade tem vindo a diversificar-se no âmbito de atuação ao longo do tempo, marcando presença atualmente em refinarias e petroquímicas com serviços de construção mecânica.
- Assistência Técnica: a Mecwide acompanha os projetos industriais de manutenção, quer através de regime de contrato ou de intervenção pontual, ou em regime de *outsourcing*.
- Minas e Cimentos: projetos de construção, desde a fase de engenharia, passando pela construção, montagem e comissionamento das instalações, ou então apenas manutenção mecânica das mesmas.
- Sistemas Modulares: execução de projetos desde a fase de engenharia, passando pelo fabrico, atividades complementares, testes e entrega no destino final, essencialmente de *skids* e sistemas modulares.
- Indústria e Energia: realização dos fabricos e montagem *on site* com equipas próprias, entregando assim um serviço completo ao cliente.

A empresa tem a sua sede em Portugal (Barcelos), com dois locais de fabrico distintos (Matosinhos e Sines), e detém ainda três localizações no estrangeiro (Angola, Moçambique e Espanha). De salientar também que a Mecwide executa operações em vários países do

mundo, indo ao encontro das necessidades dos seus clientes.

Olhando para a ainda recente história da organização, de realçar em 2013 a aquisição da unidade de fabrico de Sines, a qual tinha mais de 30 anos de atividade; em 2014, o investimento de um Fundo para potenciar o crescimento e também as constituições da Mecwide Angola e da Mecwide Espanha; e, em 2015, a compra da empresa que se tornou a atual Mecwide Moçambique. Dez anos depois da sua criação, a Mecwide ultrapassou os 50 milhões de euros de volume de negócios.

A empresa continua a apostar na consolidação de aspetos chave da operação e na diversificação do negócio, tanto em termos de clientes como de geografias, para dessa forma reforçar a sua posição em mercados estratégicos.

A missão, a visão e os valores da empresa estão formalmente definidos e são divulgados nas diversas apresentações da empresa, desde o *site*, relatório e contas, entre outros, sendo descritos de seguida.

Missão

A Mecwide procura a criação sustentada de valor, numa perspetiva de longo prazo, através de colaboradores competentes e motivados, satisfazendo as necessidades de clientes exigentes, consolidando a sua presença no contexto competitivo internacional através da excelência dos seus serviços e produtos.

Visão

Ser uma referência no seu setor de atividade, inovando permanentemente o seu negócio, com colaboradores motivados e qualificados, rumo à excelência.

Valores

A empresa tem como valores, a determinação, a ambição, a excelência, o compromisso e a paixão, são o pilar de reconhecimento da atitude do grupo, a orientação do comportamento, são aquilo que o grupo é e quer continuar a ser.

4.2. Departamento de Controlo de Gestão

O departamento de Controlo de Gestão da Mecwide foi acompanhando a evolução da empresa, com uma história ainda recente, de 13 anos. Como inicialmente a organização se dedicava apenas à atividade de assistência técnica e tinha uma menor dimensão, a necessidade de *reporting* era mais reduzida. Com o crescimento da empresa, em meados de 2015, foram dados os primeiros passos na preparação dos sistemas de informação, ainda que numa fase embrionária e coordenado pelo *CFO* do grupo, responsável pelo Controlo de Gestão. Nessa altura, entrou também o primeiro colaborador exclusivamente para essa função e em 2017 houve a necessidade de criar a função de *BU controller*, tendo ingressado uma pessoa para a unidade de *Oil & Gas*.

Em 2018, o departamento cresceu e houve a necessidade de ter mais dois *BU controllers*, tendo esse grupo ficado distribuído da seguinte forma:

- um *BU controller* responsável pela unidade de *Oil & Gas* e Angola;
- um *BU* para Minas e Cimentos, Assistência Técnica, Espanha e Moçambique;
- um *BU* para Indústria e Energia e Sistemas Modulares.

Mais tarde, o grupo dos *operational controllers* ficou completo com um *plant controller*, dedicado às duas unidades fabris existentes em Portugal.

Recentemente, entrou uma pessoa para se dedicar ao *reporting* e o colaborador que entrou em 2015 para o departamento tornou-se *group controller*, passando também a ser responsável pelo *reporting* e sistemas de informação. Esta alteração na prática levou ainda a que o *group controller* se tornasse a chefia funcional dos *BU* e *plant controllers*, com o objetivo principal de uniformizar os processos dentro do departamento. Em resumo, conforme podemos verificar na figura abaixo, o departamento divide-se em duas partes: uma operacional, onde estão os *BU* e *plant controllers*, e outra, onde está o *reporting*. A chefia direta dos *controllers* é o COMEX, mas importa referir que a parte operacional do Controlo de Gestão tem uma colaboração recorrente com os *BU managers* e *site managers*. Assim, a chefia funcional define os processos e a chefia direta gere as prioridades que os *controllers* devem seguir no dia a dia.

Em março de 2022, o *CFO* do grupo passou para *CEO*, mas continuou a ser o responsável pelo departamento de Controlo de Gestão.

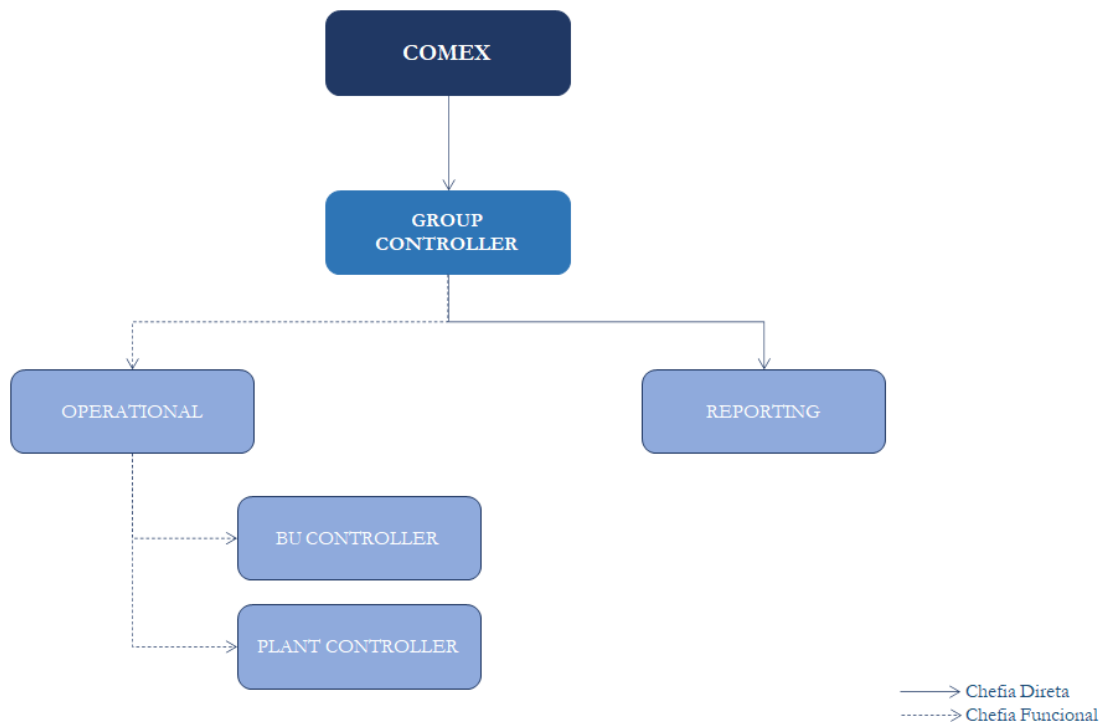


Figura 1 - Departamento de Controlo de Gestão da Mecwide
(elaboração própria)

4.3. Resultados empíricos sobre os papéis e competências dos controllers

Importa distinguir nesta análise entre o papel dos *controllers* operacionais e o *group controller / reporting*, ainda que estes últimos dependam pelo menos em parte dos primeiros. Esta distinção deve-se ao facto de a parte operacional ter surgido posteriormente ao *reporting*, o que pode fazer com que estejam em fases diferentes da evolução do papel do *controller*. Os *controllers* operacionais enfrentam, assim, alguns desafios no dia a dia, como procedimentos em obra que ainda não estão totalmente solidificados e que prejudicam a obtenção de informação. Estes processos têm sido alvos de melhorias contínuas, conforme se demonstra nos pontos seguintes.

Para uma melhor compreensão da exposição seguinte, torna-se ainda pertinente esclarecer que a Mecwide apenas trabalha com projetos adjudicados pelos clientes, sendo que a maioria destes são únicos, não tendo assim qualquer tipo de produção em série. Dada a especificidade do negócio, a organização separa os custos por custos de projeto, de suporte e de estrutura.

Os custos e os proveitos são ainda classificados de acordo com nove eixos analíticos, permitindo uma eficiente obtenção de dados estruturados para serem analisados pelo Controlo de Gestão:

- AX1 – centro de custo origem: a razão (origem) de o custo ou o proveito existir;
- AX2 – centro de custo alocado: de onde o custo ou o proveito realmente é;
- AX3 – projeto: o custo ou o proveito sendo de um projeto, terá aqui associada a ordem de trabalho, mas sendo de departamento ou de estaleiro não terá nada neste eixo;
- AX4 – terceiro: identifica o fornecedor, o cliente ou o colaborador a quem será imputado o custo ou o proveito;
- AX5 – *site*: em que localização da empresa é feita a gestão do custo ou proveito;
- AX6 – cliente: identifica a empresa mãe do cliente;
- AX7 – unidade de negócio: associada ao custo ou proveito em causa;
- AX8 – rubrica de custo ou proveito: identifica a natureza do movimento;
- AX9 – eixo ainda sem utilização.

Esta configuração do sistema contabilístico permite a obtenção de dados já preparados para análise pelo departamento de controlo de gestão. Assim, pode-se dizer que a estruturação do departamento de contabilidade da organização objeto de estudo está de acordo com o que Oliveira e Ribeiro (no prelo) preconizam, na medida em que a função de contabilidade financeira está também mais analítica, orientada para o futuro e preocupada com o valor, procurando também melhorias de eficiência, através dos avanços tecnológicos disponíveis.

4.3.1. Evolução do papel do *controller*

Começando por analisar o feedback obtido pelos *controllers* das *BUs*, e de acordo com o BUC1, este menciona que quando iniciou as funções de *controller*, o controlo de gestão na parte de *controller* de *BU* era muito limitado. Recorda que basicamente o seu papel era recolher informação sobre a produção, faturação e custos, tentava perceber se havia ou não desvios e porquê, mas sempre na ótica de analisar o que tinha acontecido, ou seja, sempre focado no passado. De forma a promover uma evolução na função, começou a envolver-se noutros processos, como processos de melhoria contínua capazes de melhorar o trabalho dos *BU controllers*, de modo a que a informação produzida se tornasse cada vez mais fiável. Para além

disso, criaram condições para gerar expectativas relativamente à informação final, de forma a aumentar a capacidade previsionial, levando a que em determinadas situações seja possível antecipar os problemas e resolver antes de eles existirem; noutras situações é possível antecipar o problema, de modo a que, quando depois o problema surge, seja mais fácil resolvê-lo; todavia, em algumas situações, naturalmente ainda não é possível antecipar os problemas.

Um exemplo dado pelo BUC1, que na sua opinião ajuda o *BU controller* a executar um trabalho preventivo, é a participação nas reuniões de *kick off* do projeto, para que o *controller* tenha acesso a informação pertinente e para a qual possa ter de estar mais atento. As reuniões de *kick off* são reuniões de trabalho que acontecem quando um projeto é adjudicado e onde o *project manager* expõe a informação relevante às operações, nomeadamente, à preparação, às compras e logística e à fábrica quando existe pré-fabrico. A participação dos *BU controllers* nestas reuniões dá-lhes a possibilidade de conhecer previamente o projeto na sua globalidade. De notar que não existem reuniões de *kick off* para todos os projetos; a existência ou não destas reuniões, prende-se com o valor e a complexidade do projeto, e a participação dos *BU controllers* não acontece sempre.

O BUC2 refere que, à medida que vai tendo os dados reais para cada projeto, vai fazendo previsões até ao final, e daí consegue perceber se o *budget* vai ser cumprido ou se vai ser ultrapassado. Daqui se depreende que continuam dependentes de a informação estar inserida em sistema. Um exemplo desta dependência foi, nos casos em que a empresa tem de arrendar casa para os colaboradores, se tiver sido orçamentado um valor de casa por pessoa abaixo daquilo que a empresa está a pagar, isso terá um grande impacto; com o acesso aos dados, nomeadamente das ordens de compra das casas arrendadas, o *BU controller* consegue alertar que a margem do projeto não vai ser cumprida, o que poderá influenciar o processo de decisão.

O BUC2 argumenta que atualmente há um maior envolvimento entre o *BU controller* e o COMEX, uma vez que agora são chamados a intervir nas reuniões mensais da unidade de negócios e nas reuniões dos projetos críticos. Adicionalmente, a preparação destas reuniões leva também a que haja uma maior união e entreajuda, tanto com o *BU manager* como com o *project manager*, pois é necessário a análise dos números e o *input* do terreno.

No que toca ao conhecimento do negócio, o BUC1 afirma que o conselho que sempre lhes foi dado é que estivessem presentes “em obra”, não sempre, mas periodicamente, para quebrar as barreiras de comunicação que existiam, o que na sua opinião está ultrapassado. O BUC2 acha que tem um maior conhecimento do negócio desde que visita o local principal de obra, mas acredita que o *controller* não deve estar permanentemente em obra, pois admite que demasiada proximidade pode afetar o juízo de valor, ao ser influenciado pelas vivências locais.

Agora analisando a perspetiva de um dos utilizadores de informação preparada pelos *controllers* operacionais, o SM, o papel do *controller* inicialmente era muito focado em analisar os custos na obra à data, corroborando assim o referido pelo BUC1. O SM reforça ainda que, primeiramente, o *controller* era alguém muito ligado à parte financeira, analisando os dados financeiros, focado apenas nisso, e no final produzindo um *reporting* financeiro. Atualmente, o SM menciona que os *controllers* estão mais ligados aos projetos, aos *project managers*, aos *BU managers* e aos *site managers* e esta proximidade advém do trabalho do dia a dia, de acompanhar os planeamentos do projeto, de ir apurando os custos do projeto, o que proporciona uma visão muito mais integrada da obra e dos custos da mesma ao longo do tempo. Nos últimos tempos enquanto *BU manager*, SM sentiu que o *BU controller* associado à sua unidade de negócio tinha feito a transição entre a parte financeira e a ligação ao projeto. Neste momento, SM sente o mesmo com o *plant controller*, pois este lida diretamente com o chefe de oficina, questionando vários aspetos operacionais, nomeadamente produtividades.

De acordo com o GC, este considera que no dia a dia dos *operational controllers*, estes estão sempre em cima do acontecimento, através do sistema de gestão, que integra as listas de necessidades, as encomendas e as receções, o que ajuda a gerir as margens das obras e a deteção de possíveis desvios. Mas na sua opinião, isto leva a que os *controllers* operacionais ainda estejam muito dependentes da informação estar dentro do sistema, logo falta-lhes a sensibilidade de avançar ou prever só porque não têm a informação em sistema.

Do ponto de vista do GC, os *controllers* têm algum conhecimento do negócio porque o foram adquirindo ao longo do tempo; nenhum deles tem *background* de engenharia, mas acredita que falta irem mais ao *site*, pois as visitas continuam a ser esporádicas e deveriam ser rotineiras

- com a exceção do *plant controller*, que é presença assídua em fábrica.

No que toca ao *reporting* do grupo, o GC considera que evoluiu muito. Inicialmente os mapas de *reporting* consistiam em *P&L* (*Profit & Loss*), ou seja, apresentavam a receita e os vários tipos de custos (*payroll*, fornecimentos e serviços externos, materiais e outros custos), divididos em custos de projeto, custos de suporte e custos de estrutura. E esta informação era comparada com o *budget*. Esta informação foi sendo aperfeiçoada ao longo do tempo, incorporando indicadores mais direcionados para projetos, como *project profitability*, desenvolvendo mapas com os projetos *top five* e os *bottom five* e a ata de percentagem de acabamento dos projetos (relativamente a projetos de valor fechado e nos quais há necessidade de ir reconhecendo uma receita teórica ao longo da execução do projeto, calculada com base nos custos e na margem esperada).

Quanto à apreciação do COMEX2, este começa por referir que, pelo menos em parte, o papel do *controller* na Mecwide evoluiu de acordo com a teoria, ou seja, inicialmente apenas relatavam de uma forma embrionária, muito incipiente, sobre a performance histórica das unidades. Não chegava a ser uma justificação, nem uma explicação. Hoje existe um *reporting package* composto por indicadores financeiros e indicadores comerciais, que vai sendo melhorado, mas já tem uma base bastante consolidada, que evidencia, de forma muito clara, as variações da performance da unidade e a justificação dessas variações. Inclusivamente, pode-se dizer que as pessoas não financeiras, como os gestores das unidades de negócio, que são engenheiros, têm agora relatórios que espelham, de forma que eles compreendam, as variações das suas unidades de negócio. O *reporting package* inicialmente era construído em Excel, depois de se retirar a informação necessária da plataforma de BI, o *Qlik View*, e apenas continha informação financeira. Foi feita uma aposta contínua no *Qlik View*, e atualmente o *reporting package* é gerado e distribuído automaticamente pelo *NPrinting* (permite a criação de relatórios através do *Qlik View*), com indicadores financeiros e comerciais.

Porém, COMEX2 observa que os *controllers* de BU, cuja função foi criada mais tarde, ainda estão aquém em termos evolutivos. Isto porque nos *controllers* das BUs ainda se encontra o relato do histórico, e é necessário estar um passo à frente das operações. Acrescenta ainda que essa é a visão de todos os membros da Comissão Executiva: o *controller* da BU tem de ser perfeitamente conhecedor das premissas dos projetos, dos orçamentos e do andamento dos

projetos, inclusivamente numa perspetiva de poder fornecer informação prospetiva ao *project manager* sobre o impacto das decisões a ser tomadas. Assim, o objetivo que têm para os *BU controllers*, citando a ideia do *CEO*, “é que eles levantem a bandeira relativamente a determinadas decisões a tomar, e que inclusivamente, se colocadas atempadamente à consideração do cliente, poderá dar a possibilidade de o cliente pagar determinados desvios que surgem nos projetos”.

Um outro exemplo apontado foi o de projetos que obrigam ao arrendamento de vários alojamentos para colocação da mão de obra deslocada para a execução do projeto. Quando existe um planeamento de obra com alguma fiabilidade, é expectável que o *BU controller* tenha uma visão alargada do projeto e também sensibilidade financeira, logo poderá fazer um estudo para conseguir um contrato a longo prazo, onde dará uma ocupação significativa ao alojamento e assim conseguir poupar. Isto seria uma melhor solução do que aquela que é adotada atualmente, onde se aguarda que a equipa responsável por arrendamentos dê seguimento ao processo. O objetivo aqui é mostrar que o *BU controller* tem de ser gerador de ideias de poupança para o projeto, tendo assim um papel mais ativo na equipa de gestão.

No que toca ao conhecimento do negócio, COMEX2 acha que existe um esforço, mas que os *controllers* de *BU* ainda têm de acompanhar mais a operação e não se focarem tanto na contabilidade. Acredita que este aspeto está muito ligado às características dos *controllers*, e também depende das características dos *BU managers* e dos *project managers*. No entanto, COMEX1 e COMEX2 consideram que uma alteração recente poderá contribuir para o aumento do conhecimento da atividade, pois os *BU controllers* passaram a estar integrados nas novas salas por unidade de negócio, juntamente com os restantes intervenientes indiretos. A expectativa relativamente a esta alteração, no que toca aos *BU controllers*, é que eles consigam fazer um trabalho prospetivo, estando mais perto da equipa do projeto.

O COMEX1 relembra que inicialmente os *BU controllers* executaram algum trabalho administrativo no *ERP*, não executado pelas operações, mas considerado relevante para a qualidade da informação a analisar. Atualmente, este trabalho administrativo diminuiu, estando os *BU controllers* com maior disponibilidade para o desempenho de um papel mais estratégico.

Em conclusão, a própria dinâmica de crescimento da empresa contribuiu para a evolução do papel do *controller*. Deste modo, estas duas evoluções acabaram por estar relacionadas. No entanto, o COMEX2 acredita que a rentabilidade do grupo sofre por não ter um controlo de *BU* mais proativo, ou seja, por não se envolverem mais com a equipa do projeto, por não conhecerem o planeamento e as exigências do projeto.

4.3.2. Fatores que contribuíram para a evolução dos papéis

Avanços tecnológicos

O BUC1 menciona que quanto mais o *ERP* foi estabilizando e evoluindo, mais a função do *controller* evoluiu. O *controller* indica que quando iniciou funções tinha muitos dados compilados manualmente, o que já não acontece hoje em dia, pela automatização dos processos. O sistema de *BI* evoluiu para agregar a informação de várias plataformas – SAGE, a plataforma onde é controlada a frota automóvel, relógio de ponto, entre outras – permitindo, assim, criar uma maior diversidade de indicadores e de análises, de forma mais automatizada.

De acordo com o BUC2, os avanços tecnológicos permitiram ter programas onde se regista variada informação relacionada com a parte operacional dos projetos, permitindo aos *controllers* terem informação quase instantânea. Isto facilita o planeamento e a tomada de decisão em relação ao projeto, e assim a possibilidade de o *controller* dar uma visão futura do projeto. Foram apontados exemplos como um painel de qualidade, onde podem ser controladas as não conformidades relacionadas com determinado projeto; um painel de Higiene e Segurança no Trabalho, que permite visualizar os acidentes de trabalho e qual a gravidade dos mesmos; os painéis de controlo de materiais e de alugueres de equipamentos necessários em obra, pois habitualmente representam um custo significativo. Outra ferramenta que este *BU controller* considera importante é a possibilidade no *ERP* de carregar um histograma de mão de obra, o que dá uma visão até ao final do projeto sobre uma componente com muito impacto nos projetos. Em suma, o BUC2 menciona que quando iniciou funções usava muito mais o Excel do que agora. Refere ainda que o desenvolvimento da plataforma de *BI* facilitou o acesso à informação, sendo agora de consulta rápida para todas as pessoas envolvidas, permitindo ter análises em tempo real para um determinado projeto ou até mesmo para a unidade de negócio como um todo. O acesso aos *dashboards* do

Qlik View variam consoante o cargo desempenhado na empresa, estando disponíveis apenas os necessários de acordo com cada função.

Segundo o SM, quando iniciou funções na empresa, os projetos eram controlados em Excel e o *ERP* era muito limitado, pelo que poucas informações se retiravam do mesmo. No *ERP* atual foram criadas muitas metodologias de trabalho adequadas à realidade da empresa, as quais permitem uma visibilidade completamente diferente a toda a organização e, em especial, aos *controllers*. A Mecwide apostou no desenvolvimento do sistema de *BI* e no *ERP*, o que impulsionou o controlo de gestão. O SM aponta o exemplo também referido pelo BUC2, relativo à integração no *ERP* do planeamento da mão de obra por projeto permitir uma visão alongada do projeto relativa a uma componente importante dos custos.

Na opinião do GC, uma grande parte da evolução do trabalho que executa, no que toca ao *reporting* do grupo, deve-se à evolução tecnológica. A empresa passou do *ERP* da PHC para o da SAGE e, segundo o entrevistado, este último é um sistema muito mais completo, e que foi instalado com base na realidade da empresa. Em termos de *reporting*, o SAGE ajudou porque permitiu ter mais informação disponível. Por outro lado, a plataforma de *BI*, que recolhe e agrega informação de várias fontes, promove a consistência dos dados do grupo. Para além disto, ao longo do tempo foram criadas outras plataformas, tal como referido pelo BUC1, o que origina uma maior riqueza de indicadores nos diversos *reportings*. Em conclusão, o *ERP* ajudou muito na evolução do papel do *controller* porque permitiu um maior controlo, até porque o processo está desenhado na plataforma do início ao fim, de acordo com as especificidades da Mecwide. Por exemplo, existe mesmo o processo de projeto, com o fluxograma de um projeto, desde o início, ou seja, desde a criação da oportunidade de negócio, até ao final do projeto.

De acordo com COMEX2, sem dúvida que a evolução tecnológica na empresa contribuiu para flexibilizar e melhorar o controlo de gestão do grupo. O mesmo se passa ao nível do controlo de gestão das unidades de negócio, porque inicialmente para obter uma visão do projeto era necessário retirar um balancete. Atualmente, para ter acesso à informação atualizada do projeto, basta aceder ao *ERP*, onde os custos do projeto estão refletidos por rubricas de custo. Nesse painel, consegue-se visualizar o *budget*, as ordens de compra, as receções, as faturas, associadas a cada rubrica de custo, de cada projeto.

O COMEX1 vai ainda mais longe ao referir que o controlo de gestão é agora mais rico precisamente por causa das estruturas de informação que foram construídas dentro do *ERP* e na plataforma de *BI*. Acrescenta ainda que há hoje um maior rigor, uniformização, estruturação e estabilização dos dados, o que leva a uma maior qualidade dos mesmos, e, portanto, favorece a evolução do papel do *controller*. Para além disso, refere que o *reporting* do grupo também beneficiou do investimento feito na vertente gráfica, nomeadamente no *NPrinting*, que proporcionou reportes mais apelativos e de fácil distribuição.

Alterações organizacionais / estruturais

Os BUC1 e BUC2 referem que cada *controller* tem uma chefia direta diferente e inicialmente não existia uma chefia funcional. Com a recente introdução da chefia funcional liderada pelo *group controller*, os processos e instrumentos de trabalho de cada *operational controller* foram uniformizados tal como pretendido, fomentando também o trabalho em equipa. Esta alteração beneficiou ainda o papel do *controller*, na medida em que passaram a estar mais envolvidos nos processos de melhoria, no *reporting*, ajudou a saber passar melhor a mensagem para a Comissão Executiva e a conhecerem melhor o *Qlik View*. Relativamente à uniformização de processos, um exemplo apontado é a uniformização da distribuição dos custos de estaleiro e das oficinas (custos com os alugueres de contentores e de máquinas, telecomunicações, entre outros), ou seja, custos que foram contratados para aquela localização para a execução dos projetos, mas não dizem respeito a um só projeto, tendo de ser distribuídos com base nas horas trabalhadas em cada projeto no final de cada mês. Antes da existência da chefia funcional, cada *operational controller* fazia de uma determinada forma, por exemplo, selecionavam os custos que entendiam e distribuíam o valor que lhes parecia mais adequado; atualmente o processo é uniforme, todos os parâmetros de distribuição são idênticos e foi também automatizado, tendo feito parte dos processos de melhoria.

À semelhança do anteriormente referido, o GC menciona que a introdução da chefia funcional levou à uniformização de processos, pois os *operational controllers* têm agora um elo de ligação que antes não existia. Esta uniformização ainda está a decorrer, todavia, é notória que trará um aumento da qualidade da informação produzida na organização.

4.3.3. Perfil e competências de um *controller*

Relativamente às *soft skills*, na opinião do BUC1 e do BUC2 é muito importante que o *controller* saiba comunicar, tanto com a parte operacional como com os *BU managers* e com o COMEX. O BUC1 indica ainda que para tal é importante desenvolver uma boa relação com a parte operacional, até porque, pelo menos inicialmente, esta pode não entender a necessidade de partilhar informação com o *controller*. Daqui ressalta a importância da presença do *controller* “em obra”, para ajudar a estabelecer essa ligação. Sintoma de uma boa relação é atualmente já serem as operações muitas vezes a informar os *controllers* que aconteceu algo de extraordinário e a solicitar a sua ajuda para encontrar uma solução. No que toca à comunicação com os *BU managers* e com o COMEX, é importante transmitir com clareza e exatidão, e saber filtrar o que é relevante transmitir. Os *controllers* operacionais relatam ainda a necessidade de espírito crítico e a capacidade de adaptação, pois os projetos são quase todos diferentes.

O SM considera que os *controllers*, principalmente os operacionais, têm de ser de trato fácil, ou seja, é necessário conseguir-se falar com eles facilmente e têm de ser pessoas coerentes no discurso, denotando uma vez mais a importância da comunicação.

Na opinião do GC, os *controllers* têm de ser muito proativos, interessados e pacientes. Salienta a importância da paciência, na medida em que os *BU controllers* dependem muito dos operacionais, cuja sobrecarga de trabalho e preocupações torna difícil a partilha de informação, sendo, portanto, necessário que os *controllers* sejam persistentes, humildes e pacientes de forma a conseguir obter a informação necessária.

O BUC1 e o GC enfatizam também que o *controller* deve ser criativo, não se deve focar apenas em fazer análises, mas também ir sugerindo novas formas de obter as informações, procurando a melhoria contínua.

COMEX1, COMEX2 e o GC observam que o mais importante são as *soft skills*, pois estas são mais difíceis de desenvolver e são muito intrínsecas, exigindo grande força de vontade para sair da zona de conforto. Como tal, para a função de *controller* ser bem-sucedida, consideram que os *controllers* necessitam de capacidade relacional e de alguma extroversão,

pois isso poderá ser importante para a função em causa e no limite para a organização.

Já no que toca às *hard skills*, é unânime entre todos os entrevistados a referência ao domínio do Excel, sendo considerada uma ferramenta bastante útil no trabalho dos *controllers*, por exemplo, pode ser necessário extrair informação do *ERP* ou do sistema de *BI* e produzir análises não tipificadas nesses sistemas de informação.

Todos os entrevistados consideram relevante o gosto genérico pela informática, dado o trabalho recorrente com vários programas, desde o *ERP* ao sistema de *BI*. COMEX1 e COMEX2 acrescentam ainda como importante, conhecimentos de ferramentas informáticas, mais na ótica do programador e não tanto do utilizador, pois acredita que isso vai ser diferenciador. Também de acordo com esta perspetiva, o GC menciona que o gosto pela informática na ótica do programador é útil para automatizar processos.

O BUC2, o SM, o GC e o COMEX2 mencionam ainda como relevante para os *controllers* a aptidão de lidar com dados quantitativos, de forma genérica, ou seja, para serem capazes de facilmente interpretarem os números.

BUC2 e SM acrescentam também o conhecimento do negócio, para perceber os processos e entender a origem dos dados, pois só assim poderão fazer uma análise crítica.

5. Confronto entre os resultados empíricos e a literatura

A forma como o Controlo de Gestão é definido e executado varia muito de empresa para empresa (Waelter, Kaplan, Gibson, e Krumwiede, 2018). Como tal, é fundamental desenvolver uma compreensão profunda do contexto em que os *controllers* desempenham as suas funções, para assim capturar o papel que efetivamente desempenham nas organizações (Lambert e Sponem, 2012). Torna-se agora pertinente, após a exposição da informação empírica, o confronto entre a realidade dos *controllers* na Mecwide e as evidências na literatura.

É unânime que a própria dinâmica de crescimento da Mecwide estimulou a evolução do papel do *controller*. Todavia, os *controllers* não estão no mesmo nível de evolução: o *reporting* atingiu o desempenho que a organização deseja, enquanto que para os *controllers* operacionais ainda é expectável que haja mais alguns desenvolvimentos. Podemos dizer que os *controllers* operacionais, de acordo com Granlund e Lukka (1998), por um lado, ainda representam o papel de *bean counter*, e, por outro lado, também já representam o papel de *business partner*, estando perante um sistema híbrido. No caso da Mecwide, o papel de *bean counter* ainda se verifica porque ainda estão bastante preocupados com a análise dos dados financeiros. Todavia, já representam também o papel de *business partner*, pois já se envolvem mais com a parte operacional, têm um conhecimento do negócio mais significativo e em determinadas situações conseguem ajudar na geração de expectativas relativamente aos projetos. Assim, e de acordo com o referido pelo COMEX2, falta aos *BU controllers* entrarem numa fase em que darão sugestões ao *project manager*; por exemplo, para se atingir uma determinada rentabilidade, será necessário seguir esta estratégia.

Em suma, os *controllers* operacionais estão na mesma situação encontrada por Rouwelaar, Bots e Loo (2018): tradicionalmente centravam-se nas tarefas operacionais, de forma a salvaguardar a qualidade da informação, principalmente financeira, não podendo afirmar que todos os *controllers* de *BU* são *business partner*.

Conforme mencionado pelo SM, o papel do *controller* tem sido valorizado dentro da organização, e atualmente é visto como alguém que acrescenta valor, tal como encontrado por Vicente *et al.* (2009).

Por fim, COMEX1 e COMEX2 consideram que o objetivo que existe para os *controllers* de BU está bem definido e que essa mensagem tem sido passada junto dos mesmos, pelo que é expectável que a evolução do papel de *controller* de BU se aproxime do “verdadeiro” *business partner*.

Relativamente aos avanços tecnológicos, tanto as melhorias efetuadas no ERP como no sistema de BI são apontadas como grandes contributos para a evolução do papel do *controller*. O ERP está construído com base na realidade atual da empresa, permitindo acesso a vasta informação operacional do projeto, sendo uma mais valia para os *controllers*. Esta consolidação tecnológica dá maior disponibilidade aos *controllers* para se concentrarem nos aspetos a desenvolver, indo ao encontro do pretendido pela direção da empresa.

A introdução da chefia funcional, protagonizada por uma pessoa com conhecimento amplo da organização, levou à uniformização e à automatização dos processos que os *controllers* operacionais acompanham. Com esta liderança os BU *controllers* passaram também a ter uma melhor noção do que reportar e como reportar, tornando-se assim mais objetivos e coerentes no discurso, tentando transmitir as análises de cada BU de forma semelhante, ainda que estas sejam todas diferentes.

Ao longo das entrevistas, foi perceptível a maior importância atribuída às *soft skills* do que às *hard skills*. Nas *soft skills*, a comunicação e o espírito crítico são apontados como fatores chave, tal como encontrado por Byrne e Pierce (2007). No que toca às *hard skills*, foi considerado como mais relevante o domínio do Excel e o gosto pela informática, sendo apontadas as competências na ótica do programador como fator diferenciador.

6. Conclusão

Este estudo de caso, aplicado à empresa Mecwide, teve como objetivo analisar a evolução do papel do *controller*, avaliando as dimensões que contribuíram para essa evolução, bem como o perfil e as competências desejáveis. Estes tópicos foram examinados ao nível da revisão de literatura e posteriormente foram explorados através de entrevistas, observação e análise documental, permitindo conhecer a realidade do Controlo de Gestão na organização.

A Mecwide, empresa com 13 anos, tem tido um grande crescimento do volume de negócios, levando a uma adaptação constante da própria estrutura organizacional da empresa, nomeadamente do Departamento de Controlo de Gestão. Assim, tornou-se pertinente tomar consciência da evolução do papel do *controller* na organização, para tentar capturar se os diferentes intervenientes no processo, tanto os produtores como os recetores da informação, estão alinhados.

Com a presente investigação, concluiu-se que o *reporting* do grupo é considerado adequado à realidade da empresa, incorporando informação financeira e comercial, facilmente perceptível pelos vários utilizadores da informação.

Também se considera que existiu uma evolução do papel dos *controllers* operacionais. Nomeadamente, estão permanentemente informados sobre os custos e os proveitos dos projetos face ao *budget* através do sistema de gestão, o qual foi sendo adaptado e transformado de acordo com a realidade da empresa; e conseguiram criar uma maior ligação aos projetos, aos *project managers* e aos *BU managers*, deixando de ser puramente financeiros. Os sistemas informáticos (a evolução do *ERP* e do sistema de *BI*) e a criação da chefia funcional (responsável pela uniformização e automatização dos processos de trabalho) são apontados como os grandes contributos para a evolução que se verifica.

No entanto, podemos concluir que os *controllers* das *BUs* ainda não são um “verdadeiro” *business partner*, sendo reconhecido que têm de ter um papel mais ativo na gestão, na tomada de decisão, estando ainda muito dependentes de a informação constar em sistema. Outro ponto a reter está relacionado com a presença em obra e com o conhecimento do negócio, sendo reconhecido que houve um esforço e uma melhoria. Todavia, é considerado pelos *BU*

controllers que a presença em obra não deve ser recorrente, pois temem que isso afete o juízo de valor. Essa opinião não é partilhada pelo COMEX e pelo *group controller*, pois estes acreditam que a presença assídua em obra seria benéfica. De ressaltar também a recente alteração implementada, nomeadamente a criação de salas operacionais por unidade de negócio, onde foram incluídos os *BU controllers*, podendo assim beneficiar da proximidade à operação, ainda que em ambiente de escritório. Em suma, ao contrário do indicado por Burns *et al.* (2014), os limites do Controlo de Gestão dos *controllers* operacionais da Mecwide ainda não foram totalmente alargados, nomeadamente no que diz respeito à participação no processo de tomada de decisão e à presença assídua no terreno.

À semelhança do encontrado em Granlund e Lukka (1998), pode-se concluir que os *controllers* operacionais estão, assim, em transição entre o papel de *bean counter* e de *business partner*. Porém, ainda não desempenham o papel de *business partner* na sua totalidade, tal como ficou demonstrado. Com vista a alcançar o papel de *business partner*, a comunicação e o espírito crítico foram indicados como cruciais, em linha com o apontado por Byrne e Pierce (2007).

A principal limitação da presente investigação é o número reduzido de entrevistas. No entanto, considera-se que a amostra é adequada e representativa face ao universo da empresa, e particular face aos elementos da empresa que pudessem ter uma opinião relevante sobre o tema estudado. Uma outra limitação é a especificidade da empresa objeto de estudo; no entanto, apesar de ter algumas características e procedimentos singulares, estes não são certamente exclusivos da empresa, estando igualmente em alguma forma presentes noutras organizações, para além de que as tendências e fatores identificados poderem ser considerados úteis mesmo para empresas com características diferentes.

Como sugestão para investigações futuras, poderá ser interessante avaliar, num futuro relativamente próximo, se nesta empresa os *controllers* operacionais terão atingido o papel que a direção atualmente deseja, quais os fatores determinantes nessa evolução (ou na sua ausência) e quais os impactos sobre o seu perfil e competências. Será igualmente analisar esta temática em outras empresas que difiram em algumas características aqui identificadas como relevantes, para investigar se e como essas características são relevantes em diferentes contextos organizacionais.

Bibliografia

- Barreiros, J., & Viana, V. (2017). *O controlo de gestão: O hoje e o futuro*. Acedido em 31 agosto 2022. Retirado de: <https://www.pbs.up.pt/pt/artigos-e-eventos/artigos/o-controlo-de-gestao-o-hoje-e-o-futuro/>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Burns, J., Warren, L., & Oliveira, J. (2014). Business Partnering: Is It All That Good? *Controlling & Management Review*, 58(2), 36-41. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0907-6>
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24, 41-63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185-211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16, 99-142. <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>
- Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. A. (2021). *O controlo de gestão*. Áreas Editora.
- Kaplan, B. W., A., Nuttycombe, W., & Carrington, C. (2017). *A new true north: Shaping a vision for the future of controllership*. Acedido em 21 agosto 2022. Retirado de:

<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/role-of-the-controller.html>

- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>
- Meirinhos, M., & Osório, A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *EDUSER: Revista de educação*, 2(2), 49-65. <https://doi.org/https://doi.org/10.34620/eduser.v2i2.24>
- Oliveira, J., & Ribeiro, P. (no prelo). Technological developments and new hybrid roles in accounting and finance. In E. Strauss & M. Quinn (Eds.), *The Routledge Companion to Accounting Information Systems* (2nd ed.). Routledge.
- Pereira, S. (2013). *Controlo de gestão - Principais modelos*. Escolar Editora.
- Robalo, R., & Costa, A. P. (2017). The roles of accountants in a medium-sized company. *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 15, 35-41. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.07.003>
- Rouwelaar, H., Bots, J., & Loo, I. (2018). The influence of management accountants on managerial decisions. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 442-464. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2016-0101>
- Stake, R. E. (1999). *Investigación con estudio de casos*. Morata.
- Vicente, C., Major, M., Pinto, J., & Sardinha, J. (2009). Estudo do papel dos *controllers* de gestão em Portugal. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8(3), 66-79.
- Waelter, A., Kaplan, B., Gibson, A. B., & Krumwiede, K. (2018). *Stepping outside the box: Elevating the role of the controller*. Acedido em 30 agosto 2022. Retirado de: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/business-leadership-and-ethics/stepping-outside-the-box-elevating-the-role-of-the-controller?ssopc=1>

Yin, R. K. (2014). *Case study research: Design and methods* (5th ed.). Sage Publications.