

Evidências entre o perfil dos *controllers* e as práticas de controladoria à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Evidence on the relationship between controller profiles and controlling practices based on the Global Management Accounting Principles

Victor Hugo Santos da Silva *1 – victorsantos.hs@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-2762-6298>

Silvana Dalmutt Kruger *1 – silvana.d@ufms.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3353-4100>

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo *1 – marcia.bortolucci@ufms.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9081-781X>

1 – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)

Resumo

Este estudo objetiva analisar o perfil dos profissionais que atuam como *controllers* e o uso de práticas de Controladoria nas organizações, à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. A pesquisa, de natureza aplicada, coletou dados por meio de um questionário eletrônico com 54 questões, aplicado a uma amostra de 97 *controllers* de empresas brasileiras. Os resultados demonstram quanto ao perfil profissional, predomina o sexo masculino com idade entre 31 e 41 anos. A maioria (59,78%) possui mais de 11 anos de experiência na função, 52,06% são graduados em Ciências Contábeis, e 80,39% possuem pós-graduação, 70,10% possuem fluência em inglês e 39,18% fluência em espanhol. Entre as práticas de controladoria, as mais evidentes foram a divulgação de relatórios estratégicos aos stakeholders (88,65%) e a comunicação aberta sobre o desempenho da organização (84,60%). As habilidades dos *controllers* foram majoritariamente caracterizadas como técnicas (65,95%), e o princípio mais utilizado foi o de que a "informação é relevante" (96,89%). Sob o enfoque da Teoria do Alto Escalão, constatou-se que embora o perfil dos *controllers* seja experiente e qualificado (idade, Educação, Experiência), se sobressaem o uso de práticas de controladoria que remetem à atuação com foco em controles e funções de processamento (*processing functions*), com menor ênfase na atuação estratégica.

Palavras-chave: Controladoria, Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, Teoria do Alto Escalão, Perfil dos *Controllers*.

Abstract

This study aims to analyze the profile of professionals working as controllers and the use of management accounting practices in organizations in light of the Global Management Accounting Principles (GMAP). The applied research collected data through an electronic questionnaire with 54 questions, administered to a sample of 97 controllers from Brazilian companies. The results show that regarding the professional profile, the majority are male, aged between 31 and 41 years. Most respondents (59.78%) have more than 11 years of experience in the role, 52.06% hold a degree in accounting, and 80.39% have completed postgraduate studies. Additionally, 70.10% are fluent in English, and 39.18% are fluent in Spanish. Among the management accounting practices, the most prevalent were the dissemination of strategic reports to stakeholders (88.65%) and open communication regarding organizational performance (84.60%). The controllers' skills were predominantly technical (65.95%), and the most applied principle was that "information is relevant" (96.89%). From the perspective of Upper Echelons Theory (UET), it was found that although the controllers' profiles are experienced and qualified (age, education, experience), their practices are predominantly focused on control and processing functions, with less emphasis on strategic activities.

Keywords: Controllership, Global Management Accounting Principles, Upper Echelon Theory, Profile Controller.

Submissão: 08/09/2025 | **Aceite:** 09/12/2025

Editor responsável aprovação: Dra. Luciana Klein

Editor responsável edição: Dra. Luciana Klein

DOI: <http://doi.org/10.5380/rcc.18.101144>

1 INTRODUÇÃO

Impulsionada pelas exigências e competitividade do mercado, a controladoria transformou-se de uma função operacional em suporte estratégico e decisório aos gestores (Brescovici, Garrido & Monticelli, 2022; Lindqvist & Matson, 2019). O reflexo dessa mudança propiciou uma evolução para um papel estratégico, permitindo o desenvolvimento de habilidades analíticas, a gestão da informação e o assessoramento à alta administração, sendo essencial para identificar oportunidades e enfrentar desafios (Bostan, Bîrcă, Țurcanu, & Sandu, 2018; Brescovici, et al., 2022).

A atuação dos *controllers* não se restringe às funções contábeis, trata-se de um executivo que orienta a gestão, controla e protege o negócio, atuando como “navegador” que mantém o domínio sobre os instrumentos e orienta a direção organizacional (Lunke, Schnorrenberger, Gasparetto & Vicente 2009). A relação entre o *controller* e suas práticas é interdependente, pois, ao longo dos processos organizacionais, esse profissional aprimora conhecimentos que contribuem para a geração de resultados. Nesse contexto, Ferreira, Leal, Ferreira e Ferreira (2021) destacam que o *controller* exerce papel relevante na definição das estratégias empresariais, ao gerar informações gerenciais essenciais ao processo decisório.

Todavia, as características organizacionais como cultura, estratégica, estrutura, processos e desempenho, são fortemente moldadas pelos atores humanos, especialmente pelos executivos de alto nível (Teixeira, 2020). A Teoria do Alto Escalão (TAE) ou Teoria dos Escalões Superiores (TES), indica que características observáveis como as experiências, educação, valores, habilidades e fonte de informação podem servir como proxies dos quadros cognitivos e comportamentais dos executivos (Michelon, Lunke, & Bornia, 2019). Diversos estudos empíricos exploraram como aspectos comportamentais influenciam as decisões estratégicas dos gestores do alto escalão (Teixeira, 2020).

A função desempenhada pelos *controllers* subsidia e apoia decisões estratégicas no alto escalão das organizações (Bostan et al., 2018; Brescovici et al., 2022). Embora os gestores de alto escalão devam assumir papel estratégico, a lógica técnico-econômica ainda os direciona para decisões racionais e funções de processamento (*processing functions*) (Teixeira, 2020). A aplicação da teoria dos escalões superiores discute empiricamente como as características e o perfil dos executivos de alto nível se relaciona aos resultados organizacionais, demonstrando como aspectos individuais influenciam no desempenho e nas decisões estratégicas empresariais (Hambrick & Mason, 1984). Além disso, o conhecimento e a experiência no uso de controles gerenciais são essenciais para planejar e executar estratégias (Angnes & Studzinski, 2022).

À luz da TAE, além das características observáveis como idade, educação e experiência do alto escalão, destaca-se também as escolhas estratégicas relacionadas ao uso de informações gerenciais voltadas às funções de processamento (*processing functions*), às funções de saída (*output functions*) e de integração (*forward integration*), que podem refletir em maior eficiência e controle dos processos produtivos (Hambrick & Mason, 1984).

As práticas de controladoria pautadas pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), emitidos pela Global Management Accounting Principles (CGMA, 2023), respondem às necessidades de reestruturação dos processos organizacionais. Logo, a adoção de boas práticas gerenciais torna-se essencial para a execução dos processos de forma eficaz e para produzir informações relevantes. Os PGCG combinam competências humanas, éticas, gestão eficiente do desempenho e práticas organizacionais (CGMA, 2023; Jorge, Carraro & Vendruscolo, 2023).

Neste contexto, o estudo se apoia na seguinte questão: Qual o perfil dos profissionais que atuam na função de *Controllers* e quais práticas de controladoria utilizam? Com o objetivo de analisar o perfil dos profissionais que atuam como *controllers* e o uso de práticas de controladoria nas organizações, à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Justifica-se a importância da pesquisa ao analisar de forma empírica as características do perfil demográfico dos profissionais *controllers*, incluindo aspectos como experiência e educação, sob a ênfase da Teoria do Alto Escalão. A literatura carece de estudos que confrontem o discurso normativo com a realidade empírica das práticas diárias dos profissionais de controladoria (Siqueira

& Lucena, 2023). Neste sentido, o estudo corrobora e amplia discussões sobre a necessidade de uma transição técnico-operacional dos profissionais *controllers* para um perfil estratégico, visando contemplar além dos avanços no uso de práticas de controladoria, a mudança das demandas organizacionais e nas funções profissionais de controladoria.

2 CONTROLADORIA

A controladoria pode ser definida como um conjunto estruturado de conhecimentos que viabiliza o controle organizacional, definindo metas e caminhos econômicos (Borinelli, 2006). Originada da contabilidade gerencial, as atividades de controladoria são desempenhadas por profissional reconhecido como *controller* ou contador gerencial (Angnes & Studzinski, 2022). No Brasil, as controladorias surgiram na década de 1960, impulsionadas pela instalação de empresas multinacionais (Angnes & Studzinski, 2022). Conforme Pereira, Jones, Silva & Pereira (2015), a flexibilidade do *controller* em exercer diversas práticas se ajusta ao contexto da controladoria.

Para Borinelli (2006), a controladoria pode ser compreendida a partir de duas perspectivas: uma ligada ao ramo do conhecimento, e outra como unidade organizacional definida. Dessa forma, a controladoria pode se apresentar: a) integrada à estrutura da empresa, atuando como setor, departamento ou órgão; b) presente por meio da implementação de suas atribuições em diferentes unidades, estendendo atividades contábeis e gerenciais (Amorim & Silva, 2019).

A controladoria visa dar suporte à tomada de decisão organizacional. O conceito evoluiu de uma contabilidade gerencial para um departamento responsável por exercer, de forma efetiva, o planejamento, a elaboração, a implementação, a manutenção e a integração das informações operacionais, financeiras e contábeis (Amorim & Silva, 2019; Angnes & Studzinski, 2022). Dessa forma, a controladoria oferece suporte ao processo de gestão em todas as suas etapas, atendendo aos interesses e às especificidades de cada organização (Ferrari et al., 2013; Silva, Kruger, & Zanin, 2025). Embora a literatura entrelace atribuições de planejamento, controle, execução, tomada de medidas corretivas e avaliação de desempenho à controladoria, todas relacionadas ao processo de gestão (Borinelli, 2006), suas funções passaram a abranger o planejamento, a contabilidade e a elaboração e interpretação dos relatórios gerenciais nas empresas brasileiras (Angnes & Studzinski, 2022).

A importância da controladoria para a saúde econômico-financeira das entidades decorre da atuação de seus profissionais. Por isso, é relevante compreender como eles podem contribuir para o desempenho das organizações (Reginato & Durso, 2021). As práticas de controladoria podem ser entendidas como conjuntos de atividades que têm como objetivos controlar e gerir informação sobre as compras, vendas, produção, marketing, finanças, entre outras áreas (Borinelli, 2006). As atividades exercidas pela controladoria resultam da combinação de processos, pessoas, tecnologias, matérias, métodos e ambiente, capazes de orientar as decisões em prol dos objetivos organizacionais (Silva et al., 2025). Diante disso, a controladoria favorece a formulação e a implementação de estratégias, controlando tanto planejamento estratégico quanto as atividades operacionais (Lunkes, Schnorrenberger, & Rosa, 2013; Silva et al., 2025). A Tabela 1, a seguir, demonstra as mudanças e adaptações ocorridas ao longo do tempo nas práticas da controladoria, apresentadas inicialmente por Borinelli (2006) e, posteriormente, pela Chartered Global Management Accountant (CGMA, 2023).

Analisando a Tabela 1 evidencia que algumas práticas de controladoria permaneceram ao longo do tempo, enquanto outras foram aperfeiçoadas. Essa evolução representa um posicionamento voltado para a gestão de informações e resultados mais estratégicos. As áreas de práticas apresentadas pelo CGMA (2023) abrangem a maioria das funções financeiras desempenhadas pelo CFO (diretor financeiro), entre as quais se destacam: (i) Outros Conhecimentos Técnicos (impostos, tesouraria e aquisições); (ii) Relatórios Externos (integridade dos relatórios financeiros, contas estatutárias e retornos); (iii) Informações Gerenciais (análise, insights e previsões, análise de dados); (iv) Gestão de Desempenho (estratégias e planos, gerenciamento de custos, riscos e projetos, governança, auditoria interna); (v) Sistemas de Informação (captura de dados,

integridade e acesso, *business intelligence*); (vi) Contabilidade e Operações Financeiras (Processamento de transações, registro e relatórios básicos – incluindo compras, pagamentos e registros para relatórios, além de melhorias de processo) (CGMA, 2023).

Tabela 1
Levantamento das Práticas da controladoria

Autores	Práticas
Borinelli (2006)	i) Contábil; ii) Gerencial Estratégica; iii) Custo; iv) Tributária; v) Proteção e Controle dos Ativos; vi) Controle Interno; vii) Controle de Risco; viii) Gestão da Informação; ix) Auditoria Interna; x) Tesouraria.
CGMA (2023)	i) Transformação e Gestão de Custos; ii) Relatórios Externos; iii) Negócios Estratégicos; iv) Auditoria Interna; v) Controle Interno; vi) Avaliação de Investimentos; vii) Gestão e Controle Orçamentário; viii) Decisões de preço, desconto e produto; ix) Gerenciamento de Projetos; x) Governança Corporativa; xi) Gestão de Recursos Humanos; xii) Risco Gerencial; xiii) Gestão Tributária Estratégia; xiv) Tesouraria e Gestão de Caixa.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Independentemente das particularidades organizacionais, algumas práticas tendem a permanecer constantes, variando apenas quanto à estrutura e à implementação, conforme o contexto cada empresa (Borinelli, 2006; Silva et al., 2025). No entanto, à adoção de práticas de controladoria, alinhadas aos PGCG, impactam diretamente nas funções contábeis e na gestão das informações, fortalecendo a qualidade e o desenvolvimento da área (Siqueira & Lucena, 2023).

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial constitui uma ferramenta essencial para a gestão das empresas, pois gera informações relevantes ao processo de tomada de decisão, planejamento e controle, com objetivo de aumentar de valores e assegurar a continuidade do negócio. (Mineiro & Laurett, 2023). Com o avanço das tendências internacionais em informações gerenciais, surge em 2014 o Global Management Accounting Principles (GMAP) e, posteriormente, em 2016, sua tradução sob o título de Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) (Espejo & Fernandes, 2021). Sua criação resultou da iniciativa conjunta de duas entidades contábeis: o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) e o Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Essas instituições formam uma joint venture com a responsabilidade de difundir a certificação Chartered Global Management Accountant (CGMA), visando padronizar em escala global a prática da contabilidade gerencial e elevar seu reconhecimento (CGMA, 2023).

A criação do GMAP contribuiu para auxiliar os profissionais na navegação e otimização do valor para as partes interessadas, promovendo uma visão holística dos custos, riscos e benefícios de uma organização (Siqueira & Lucena, 2023). A partir do GMAP, estabeleceu-se a contextualização dos termos *management accounting* e *management accountant* ou *controller*, traduzidos, no contexto brasileiro, como contabilidade gerencial ou controladoria, e contador gerencial ou *controller* (CGMA, 2023). Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) configuram-se como princípios orientadores para os profissionais de controladoria, pois direcionam as ações a serem tomadas, fornecem suporte à obtenção de informações de maior qualidade e estimulam a criação de valor para as organizações (Costa & Lucena, 2021).

Espejo e Fernandes (2021) investigam a construção da confiança durante a implementação de uma nova gestão em uma Instituição Federal de Ensino Superior, considerando um sistema de gestão de desempenho baseado nos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Os resultados indicaram que a microgestão prejudica construção da confiança no processo de mudança; a sobrecarga compromete a confiança na comunicação; e a baixa comunicabilidade reduz a confiança contratual. Por outro lado, um estilo de gestão orientado a resultados e a ênfase em *accountability* mostram efeitos positivos sobre a confiança. Costa e Lucena (2021) analisaram as práticas de gestão adotadas por empresas brasileiras e seus impactos

no desempenho organizacional, com foco na contabilidade gerencial e na estrutura do CGMA, identificando que 53% das empresas aplicavam essas práticas.

Conforme o CGMA (2023) os PGCG foram estabelecidos para gerar valores tangível e intangível no processo de gestão e servir como guia para as práticas de controladoria. São eles: “a comunicação influencia e cria impacto”, “a informação é relevante”, “a análise gera valor sustentável” e “a administração gera confiança”. Esses princípios sustentam a atuação dos profissionais e as práticas de controladoria, configurando-se como uma ferramenta robusta que orienta e apoia o processo de tomadas de decisões, contribuindo para o desempenho e os resultados organizacionais (Siqueira & Lucena, 2023).

2.2 Habilidades e Características dos *Controllers*

Há algum tempo, discute-se o papel desempenhados pelos *controllers* (Hopper, 1980; Borinelli, 2006; Lunkes & Schonorrenberger, 2009; Ferreira, et al., 2021). As funções da contabilidade gerencial têm evoluído de uma perspectiva tradicional (voltada para a mensuração, controle de custos, orçamento etc.), para uma perspectiva estratégica, alinhando controles e informações com os objetivos organizacionais, para subsidiar as decisões estratégicas (Siqueira & Lucena, 2023).

Os *controllers* atuam no controle orçamentário, planejamento estratégico e apoio à decisão. A literatura distingue dois perfis: o técnico, voltado à mensuração e controle, e o informacional, focado na geração de dados para decisões gerenciais (Burns & Baldvinsdottier, 2005; Goretzki, Strauss & Weber, 2013; Fiirst, Pamplona, Lavarda, & Zonatto, 2018; Ferreira et al., 2021). Entre as habilidades do *controller* destacam-se compreensão, comunicação e persuasão, relacionadas ao papel social e de influência. Além disso, querer-se domínio de diversas áreas, como contabilidade, finanças, vendas, marketing, logística, gestão de pessoas (Zoni & kenneth, 2007; Cardoso, Riccio, Mendonça Neto & Oyadomari, 2010; Amorim & Silva, 2019).

A Teoria do Alto Escalão (TAE) ou Teoria dos Escalões Superiores (TES), de Hambrick e Mason (1984) é uma das principais abordagens para compreender o comportamento organizacional e estratégico dos executivos. Seu propósito é explicar por que as organizações agem de determinadas formas, sustentando que os resultados – como o desempenho e as escolhas estratégicas – refletem as características pessoais e profissionais de seus executivos de topo. Assim, as organizações tendem a refletir, valores, experiências e percepções cognitivas de seus principais tomadores de decisão (Michelon et al., 2019).

A TAE baseia-se no conceito de racionalidade limitada (*bounded rationality*), destacando que as decisões organizacionais não seguem apenas critérios econômicos racionais, mas são influenciadas por fatores comportamentais e cognitivos dos gestores de escalões superiores (Hambrick & Mason, 1984). A TAE destaca o foco em características gerenciais observáveis dos gestores de escalões superiores, pode refletir na forma como tais profissionais tomam decisões tais fatores permitem inferir tendências de comportamento estratégico, como demonstra-se na síntese da Tabela 2.

Aplicando esta lente para o presente estudo, entende-se que o *controller*, por exercer papel central na gestão das informações, no apoio às decisões e na parceria de negócio, pode ser considerado como um membro do alto escalão das organizações. Assim, a TAE oferece um referencial teórico útil não apenas para descrever o perfil dos *controllers*, mas também para explicar por que determinadas práticas de controladoria são priorizadas em relação a outras, ponderando as características observáveis da TAE.

Tabela 2

Descrição das características observáveis da (TAE)

Foco	Descrição
Idade	Gestores mais jovens tendem a assumir maiores riscos, potencialmente gerando maior crescimento e variabilidade na rentabilidade, enquanto gestores mais experientes adotam posturas mais prudentes, com menor oscilação de desempenho.
Experiência	Funções de saída (<i>output functions</i>) – Marketing, Vendas e pesquisa e desenvolvimento (P&D) associadas à ênfase estratégica da empresa em resultados externos, como inovação de produtos, diversificação, publicidade e integração direta com o mercado (<i>forward integration</i>). Funções de processamento (<i>throughput functions</i>) – Produção, Engenharia de Processos e Contabilidade – voltadas à eficiência operacional e ao controle interno, ligadas a estratégias de automação, modernização e integração reversa com fornecedores (<i>backward integration</i>). Funções periféricas – Direito e Finanças – focadas no controle institucional, gestão financeira e mitigação de riscos, promovendo equilíbrio e sustentabilidade organizacional.
Tempo de Serviço	Maior tempo de serviço tende a fortalecer o alinhamento com a cultura organizacional e os processos internos existentes, mas também pode reduzir a propensão à inovação e à exploração de novos domínios estratégicos.
Educação ou formação	Menor formação tendem a gerar maior variabilidade no desempenho e maior exposição ao risco, enquanto aqueles com formação elevada conduzem organizações com estruturas mais complexas, controles sofisticados e sistemas de incentivo detalhados.
Raízes socioeconômica	A relação do gestor com o risco, sendo que origens menos privilegiadas podem estar associadas a uma maior propensão para estratégias de crescimento ousadas, como aquisições e diversificação.
Posição Financeira	Quanto mais a renda de um gestor depender da empresa, maior tende a ser a lucratividade organizacional.
Experiência Internacional	Executivos com mais experiência internacional tendem a conduzir a empresa a maior internacionalização.
Característica do Grupo	Grupos homogêneos tendem a tomar decisões mais rápidas e alcançar maior Lucratividade.

Fonte: Dados da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente, o estudo caracteriza-se como descritivo, de natureza quantitativa, realizado a partir da aplicação de um *survey*. O instrumento de coleta foi um questionário eletrônico composto por 54 questões. O questionário foi validado por meio de pré-teste com dois especialistas e dois gestores, visando validar sua adequação e compreensão. Sua elaboração teve como base conceitual a estrutura de atividades e princípios do CGMA (2023), além da literatura pertinente sobre o perfil do *controller*. O questionário foi estruturado em quatro seções distintas, alinhadas aos objetivos da pesquisa: (i) perfil demográfico e profissional do respondente (perguntas de múltipla escolha); (ii) caracterização da empresa (ramo, porte, localização etc.); (iii) frequência de execução de práticas de controladorias; e (iv) percepção sobre o uso dos princípios do PGCG. As seções (iii) e (iv) utilizam uma escala Likert de cinco pontos.

A população-alvo foi definida como profissionais atuantes no cargo de *controllers* no Brasil. A identificação desta população foi realizada através de uma busca direcionada na plataforma profissional LinkedIn, resultando em 2.160 perfis. Dada a dificuldade de acesso integral, optou por uma amostragem não probabilística por conveniência. Foram enviados 1.342 convites para participação, dos quais 97 responderam ao questionário de forma integral e válida, compondo a amostra final desta pesquisa. A coleta ocorreu entre setembro de 2024 e fevereiro de 2025.

Após a coleta de dados as respostas foram organizadas em tabelas com apresentação dos resultados por meio de estatística descritiva (frequência absoluta e relativa para as questões do perfil demográfico dos respondentes e características das empresas). Para avaliar se havia diferenças significativas entre respondentes e não respondentes, utilizou-se o método de extrapolação temporal proposto por Armstrong e Overton (1977). Foram comparadas as respostas do primeiro quartil (n = 24, respondentes iniciais) com as do último quartil (n = 24, respondentes tardios), por meio de Testes T. Os resultados não revelaram diferenças

estatisticamente significativas nas principais variáveis perfil e práticas: Graduação ($p = 0.322$), Experiência ($p = 0.537$), Habilidades Técnicas ($p = 0.622$), Prática de Controle – Obrigações Fiscais ($p = 0.8774$) e Prática Estratégica – Forças de Mercado ($p = 0.8978$). Como todos os P-Values são superiores a 0,05, conclui-se que o risco de viés de não resposta é baixo. A confiabilidade das escalas Likert foi verificada pelo Alfa de Cronbach, cujo índice médio de 0,852 é classificado como "Bom" (George & Mallery, 2016).

A análise dos dados para os itens em escala Likert, utilizou-se o Ranking Médio (RM), ponderando cada valor da escala pela frequência das opções. Valores de RM superiores a 3 indicam tendência de concordância (Anderson, Sweeney & Williams, 2007). Indicou-se também o desvio padrão (DP) das respostas. Os dados foram processados com auxílio dos softwares RStudio e JASP.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta pesquisa analisou o perfil de 97 *controllers* atuantes em diversos setores econômicos. A Tabela 3 apresenta a análise demográfica dos participantes, considerando características como sexo, idade, formação (cursos de capacitação, graduação e pós-graduação), experiência e conhecimento de idiomas.

Tabela 3
Perfis dos respondentes da pesquisa

Sexo	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Curso de Formação	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Feminino	20	20,62	Administração	34	35,05
Masculino	77	79,38	Ciências Contábeis	63	64,94
Total	97	100	Direito	02	2,06
Faixa Etária	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Economia	14	14,43
Entre 20 a 30 anos	09	9,27	Engenharia	03	3,09
Entre 31 a 40 anos	37	38,14	Outros	05	5,15
Entre 41 a 50 anos	32	32,98	Total	97	100
Acima de 50 anos	19	19,58	Pós-Graduação	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Total	97	100	Especialização	63	64,94
Cursos de Capacitação	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Mestrado	10	10,30
1 a 2 vezes ao ano	61	62,88	Doutorado	01	1,03
3 a 4 vezes ao ano	17	17,52	Pós-Doutorado	04	4,12
5 vezes ou mais	08	8,24	Não possui	19	19,58
Não possui	11	11,34	Total	97	100
Total	97	100	Idiomas	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Experiência	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Inglês	68	70,10
Entre 0 a 5 anos	14	14,43	Espanhol	38	39,18
Entre 6 a 10 anos	25	25,77	Francês	02	2,06
Entre 11 a 15 anos	22	22,68	Alemão	02	2,06
Entre 16 a 20 anos	15	15,46	Outros	03	3,09
Acima de 20 anos	21	21,64	Não Possui	27	27,83
Total	97	100	Total	113	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos dados demográficos apresentados na Tabela 3 revela informações relevantes sobre o perfil dos participantes da pesquisa, incluindo sexo, faixa etária, tempo de experiência, grau de estudo, curso de formação e conhecimento de idiomas. Quanto ao sexo, observa-se maior participação de indivíduos do sexo masculino. A faixa etária predominante é a de 31 a 40 anos (38,14%), seguida pela de 41 a 50 anos (32,98%), evidenciando que 71,12% da amostra possui idade superior a 31 anos. No que se refere à experiência

profissional, a maioria dos participantes possui entre 6 e 10 anos de experiência (25,77%), seguida de 11 a 15 anos (22,68%) e acima de 20 anos (21,64%), totalizando 70,09%. Esses dados reforçam a inferência de que os respondentes possuem experiência consolidada na área de controladoria, o que pode contribuir para a qualidade das análises e para a tomada de decisões estratégicas nas organizações.

Em relação ao grau de estudo, 62,88% dos participantes declararam realizar capacitação entre uma e duas vezes ao ano. Considerando ainda aqueles que se capacitam entre três e quatro vezes ao ano (17,52%), chega-se a 80,40% dos respondentes. Esse resultado sugere que a função demanda constante aperfeiçoamento, necessário frente à evolução das práticas de controladoria, às mudanças nas normas contábeis e fiscais e à crescente complexidade do ambiente de negócios. Outro fator de destaque é o curso de formação: mais da metade dos respondentes é formada em Ciências Contábeis (64,94%). Essa predominância reflete a relevância do conhecimento contábil para o exercício da função de *controller*. Entretanto, a controladoria também pode ser desempenhada por profissionais oriundos de outras áreas, como administração, economia e engenharia, desde que possuam competências específicas.

Cerca de 70,10% dos respondentes declararam dominar o inglês, considerado diferencial importante, especialmente em empresas multinacionais ou atuação no comércio exterior. O conhecimento do idioma facilita o acesso a informações internacionais e a integração organizacional (Kusnaedi & Hajarudin, 2023; Dunakhir & Osman, 2023). Campos como “curso de formação” e “idiomas” permitem múltiplas respostas, refletindo que um mesmo respondente pode ter mais de uma formação ou dominar mais dois idiomas. Segundo a TAE, características dos executivos influenciam estratégias e desempenho organizacional. Executivos mais jovens tendem a assumir mais riscos e buscar inovação, enquanto níveis mais altos de escolaridade, favorecem decisões equilibradas (Teixeira, 2020). Além disso, experiências de carreira moldam a percepção de oportunidades e problemas, sendo que longos períodos na mesma organização podem limitar a visão estratégica (Michelon et al., 2019).

Tabela 4
Características das empresas participantes a partir dos respondentes

Ramo de Atividade	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Atividade Principal	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Comércio	20	20,61	Alimentos e bebidas	06	6,18
Indústria	44	45,36	Agronegócio	13	13,40
Serviços	48	49,48	Automóveis	07	7,21
Serviço Público	01	1,03	Beleza e bem-estar	01	1,03
Total	97	100	Educação	03	3,09
Tempo de Atividade	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Imobiliário e Construção Civil	09	9,27
Até 5 anos	20	20,61	Saúde e bem-estar	09	9,27
Entre 5 a 10 anos	07	7,21	Telefonia e Tecnologia	10	10,30
Entre 11 a 20 anos	17	17,52	Outros	39	40,20
Entre 21 a 30 anos	12	12,37	Total	97	100
Acima de 31 anos	41	42,26	Quantidade de Colaboradores	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Total	97	100	Até 10	02	2,06
Região Localizada Matriz	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %	Entre 11 a 20	01	1,03
Norte	01	1,03	Entre 21 a 50	04	4,12
Nordeste	04	4,12	Entre 51 a 100	14	14,43
Centro-Oeste	15	15,46	Entre 101 a 200	09	9,27
Sudeste	64	65,97	Entre 201 a 500	19	19,58
Sul	13	13,40	Entre 501 a 1000	18	18,55
Total	97	100	Acima de 1000	30	30,92
			Total	97	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 apresenta as características das empresas onde os *controllers* exercem atuação, considerando ramo de atividade, tempo de mercado, atividade principal, localização da matriz e porte da empresa (número de colaboradores). Essas informações contextualizam a análise das práticas de controladoria e ajudam a identificar diferenças e padrões segundo o perfil organizacional. Sua análise fornece informações relevantes sobre o perfil das empresas participantes, considerando ramo de atividade, atuação principal, tempo de existência, localização e porte.

Quanto ao ramo de atividade, destaca-se o setor de serviços (49,84%), seguido pela indústria (45,36%), refletindo a importância de ambos para a economia (Qu & Lyu, 2018). Em relação às atividades principais, a categoria “outros” – que inclui comércio exterior, consultoria, advocacia, hotelaria, eletroeletrônicos, automóveis, petróleo, química, marketing, entre outros – representa (40,20%), seguida pelo agronegócio (13,40%) e os setores de telefonia e tecnologia (10,30%).

Referente ao tempo de atividade, a maioria das empresas (42,26%) atua há mais de 31 anos, indicando consolidação e maior maturidade organizacional, possivelmente associada às práticas de gestão e controle mais sofisticadas. Em relação à localidade, prevalece a região Sudeste (65,97%), seguida pelas regiões Centro-Oeste e Sul. Quanto ao porte, destacam-se a participação de grandes empresas, com 30,92% possuindo mais de mil colaboradores, sugerindo estruturas de controladoria mais robustas. Enquanto 19,58% contam com 201 a 500 colaboradores e 18,55% com 501 a 1.000. A partir da coleta de dados, as atividades dos *controllers*, foram organizadas em ordem decrescente na Tabela 4 e categorizadas segundo critérios do GMAP e adaptados ao estudo, evidenciando as práticas de controladoria mais relevantes nas empresas analisadas.

Tabela 5

Atividades desempenhadas pelos controllers

Atividades Exercidas	%
Efetua a divulgação de relatórios aos <i>stakeholders</i> comunicando a estratégia, o modelo de negócio e o desempenho da organização.	88,65
Monitora e relata o desempenho financeiro em relação às metas predeterminadas em todos os níveis da organização.	88,65
Garante o cumprimento das obrigações legais e regulatórias com relação a contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios.	80,41
Revisão dos processos de gestão de riscos, controle interno e governança.	79,38
Considera a gestão de riscos nas suas ideias, e a incorpora no desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho.	72,16
Analisa o impacto das questões fiscais sobre decisões de investimento de capital, aquisições e fusões.	69,07
Administra o risco financeiro.	68,04
Considera a prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão.	63,91
Identifica, implanta e controla estratégias capazes de aumentar o valor presente líquido da organização.	62,88
Conhece todas as características dos projetos para que os recursos necessários estejam disponíveis e o resultado esperado se concretize.	62,88
Adota a redução sustentável de desperdícios em toda a organização.	57,73
Gerenciamento e supervisão da estrutura de sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para criação de valor.	56,70
Avalia, com prioridade, as oportunidades de investimentos que gerem valor aos <i>stakeholders</i> .	53,60
Toma decisões sobre a oferta de produtos ou serviços, preço de venda e estrutura de desconto.	35,05

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da Tabela 5 evidencia as atividades mais frequentemente desempenhadas pelos *controllers*, revelando suas prioridades dentro das organizações. A principal atividade é a divulgação de relatórios estratégicos, de negócios e de desempenho empresarial aos *stakeholders* (88,65%). Essa função ressalta a relevância da comunicação transparente e eficaz, assegurando que investidores, gestores, colaboradores e demais interessados disponham de informações atualizadas para embasar decisões e alinhar seus interesses aos objetivos organizacionais (Azam, Warraich & Awan, 2011).

Em segundo lugar, também com 88,65%, destaca-se o monitoramento e o reporte do desempenho financeiro em relação às metas em todos os níveis da empresa. Essa prática é fundamental para assegurar o cumprimento dos objetivos econômicos e identificar oportunidades de melhoria, permitindo que gestores adotem medidas corretivas tempestivamente e ajustem suas estratégias conforme necessário (Spiridonov & Podkhvatilina, 2023).

A terceira atividade mais recorrente, com 80,41%, refere-se ao cumprimento das obrigações legais e regulatórias relacionadas à contabilidade, demonstrações e relatórios. Essa função é essencial para manter a conformidade legal, evitar penalidades e proteger a organização. Além disso, incorpora aspectos ligados ao design organizacional, especialmente no que tange à tecnologia da informação e aos sistemas digitais (Coglianese & Nash, 2020).

Em contraste, as três atividades menos frequentes foram: gerenciamento e supervisão de riscos, sistemas, processos e procedimentos (56,70%); avaliação prioritária de oportunidades de investimento voltadas à geração de valor para os stakeholders (53,60%); e decisões sobre oferta de produtos ou serviços, preços e políticas de desconto (35,05%). Esses resultados sugerem menor envolvimento dos *controllers* em funções ligadas à gestão de riscos, avaliação de investimentos e decisões estratégicas de marketing.

A controladoria contribui decisivamente para a organizar informações e estratégias empresariais, oferecendo uma visão abrangente do negócio e auxiliando gestores no planejamento e execução consistente de estratégias (Lunkes et al., 2013). Organizações com controles gerenciais bem definidos tendem a assegurar a implementação das estratégias e o alcance dos objetivos (Kruger et al., 2022; Silva et al., 2025).

A Tabela 6 organiza essas práticas segundo o ranking médio (RM) e Desvio Padrão, permitindo identificar, à luz do PGCG, as práticas mais recorrentes e relevantes no contexto organizacional. Ela apresenta uma análise abrangente das práticas de controle, organizadas em cinco áreas principais, permitindo identificar nuances relevantes sobre sua aplicação e percepção.

Na primeira área, Práticas de Controle na Gestão de Custos, observa-se a valorização do acompanhamento e da análise de custos. Destacam-se como mais recorrentes a prática de comparar custos de anos anteriores em diferentes níveis – agregado, departamental/funcional e de produto – (RM = 4,464), bem como o registro e divulgação dos direcionadores de custos (RM = 4,402), ambos fundamentais para identificar tendências e apoiar decisões assertivas. Por outro lado, práticas como a análise dos impactos das forças de mercado (RM = 3,536) e o benchmarking de custos com organizações relevantes (RM = 3,505) aparecem com menor frequência, sugerindo menor foco na avaliação externa e na busca por comparações de mercado. Tais resultados reforçam que as práticas de gestão de custos são adaptadas às características específicas de cada organização e ao perfil do gestor, influenciando a adoção de procedimentos mais ou menos sofisticados (Zanin, Dal Magro & Mazzioni, 2019).

Na segunda área, Práticas de Controle na Estratégia de Negócios, Governança e Auditoria, sobressai a comunicação transparente com stakeholders, especialmente a divulgação do desempenho passado, presente e futuro (RM = 4,608). Em seguida, compreender o impacto das decisões sobre o valor para os acionistas e compartilhar resultados de auditorias com os responsáveis pela governança (RM = 4,320) reforçam a relevância da clareza e da *accountability* no processo de gestão.

A terceira área, Práticas de Controle Interno e Orçamentárias, evidencia a centralidade da comunicação e da participação no processo orçamentário. As práticas mais destacadas são a divulgação dos resultados do Sistema de Controle Gerencial aos gestores e o envolvimento destes na construção dos orçamentos (RM = 4,526). Já a definição e comunicação de padrões mínimos de conformidade e qualidade (RM = 3,753) aparece como prática menos priorizada, possivelmente refletindo falta de clareza ou menor ênfase em padrões formais de qualidade.

Tabela 6

Práticas exercidas nos setores ou departamentos de controladorias

Práticas de Controle na Gestão de Custos	RM	DP
Conhecer e comparar os custos de anos anteriores no nível agregado, departamental/ funcional e de produto.	4,464	0,778
Registrar e divulgar aos interessados os direcionadores de custos.	4,402	0,812
Discutir e desenvolver as metas de custos em conjunto com colegas e parceiros de negócios.	4,371	0,808
Desenvolver formas de mitigar os riscos de atingir as metas de transformação de custos.	4,165	0,954
Priorizar a prevenção de custos em detrimento da redução de custos.	3,907	0,958
Comparar a eficiência da cadeia de valor ao longo do tempo.	3,670	1,161
Analisar os impactos das forças de mercado (ação competitiva, preferência de consumidores etc.).	3,536	1,182
Comparar os custos da organização com custos equivalentes de organizações relevantes.	3,505	1,332
Práticas de Controle na Estratégia de Negócios, Governança e Auditoria	RM	DP
Comunicar as partes interessadas, de forma aberta e abrangente, o desempenho passado, presente e futuro.	4,608	0,587
Entender o impacto das decisões sobre o valor para os sócios ou acionistas (lucro, fluxo de caixa livre, quota de mercado, satisfação do cliente, ROA etc.)	4,320	0,995
Compartilhar os resultados das auditorias com os responsáveis pela governança.	4,320	1,056
Identificar, nos relatórios de auditoria, potenciais oportunidades de melhoria, destacando questões e casos de não conformidade.	4,289	0,989
Estruturar os processos de governança de forma a atender as necessidades das partes interessadas.	4,186	1,003
Realizar reuniões regulares para uma comunicação aberta entre o comitê de auditoria e a gestão.	4,175	1,031
Compreender informações relativas a fontes de financiamento, alavancagem financeira e acordos de dívidas.	3,979	1,241
Compreender informações relativas a indicadores macroeconômicos, políticas públicas e fatores sócio-políticos.	3,876	1,092
Práticas de Controle Interno e Orçamentárias	RM	DP
Divulgar os resultados do Sistema de Controle Gerencial as partes interessadas/gestores.	4,526	0,723
Considerar as opiniões dos gestores na construção dos orçamentos.	4,526	0,751
Relatar de maneira oportuna e apropriada as falhas de controle, incluindo investigações, correção e lições aprendidas.	4,433	0,762
Propor metas e medidas relevantes para controlar o desempenho da cadeia de valor.	4,371	0,768
Informar, a todos os níveis da organização, as medidas e metas orçamentárias para as atividades.	4,340	0,934
Analisar e revisar regularmente os controles de modo a alinhá-los ao modelo de negócio e ao planejamento estratégico da organização.	4,206	0,957
Divulgar as políticas e procedimentos de controle a todos os funcionários.	4,113	1,069
Definir e comunicar as partes interessadas sobre as aspirações de conformidade e os limites mínimos de qualidade.	3,753	1,118
Práticas de Controle Tributário, Análise de Investimento e Finanças	RM	DP
Cumprir com as obrigações fiscais no prazo, e de forma integral.	4,546	0,947
Reportar as obrigações fiscais e o impacto nos lucros e perdas em informações de gestão e planos de negócios.	4,330	1,077
Utilizar previsões de fluxo de caixa para impulsionar estruturação de capital, atividades de investimento e gestão de liquidez.	4,289	0,968
Calcular e analisar a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional dos investimentos.	4,247	0,890
Divulgar às decisões dos resultados de cálculos de investimentos de forma simples e transparente antes da tomada de decisão.	4,227	0,974
Discutir com gestores a sustentabilidade dos recursos, para facilitar as decisões de custo do ciclo de vida e avaliação de investimentos.	3,887	1,180
Práticas de Controle na Gestão de Risco e Recursos	RM	DP
Revisar regularmente os recursos financeiros para determinar se são adequados para o ciclo de vida da organização.	4,227	1,026
Divulgar o impacto da utilização de recursos nos resultados aos gestores.	4,196	0,920
Utilizar as informações sobre riscos para evitar que incidentes se transformem em crise.	4,052	1,054
Analisar os riscos e oportunidades em relação à estrutura da organização para a criação de valor.	3,856	1,099
Divulgar relatórios criteriosos sobre os principais riscos e incertezas da organização, e os seus sistemas de gestão e controle de riscos.	3,691	1,074
Divulgar a cultura e a estrutura de risco a todos os funcionários e parceiros de negócios.	3,464	1,234

Fonte: Dados da pesquisa.

Na quarta área, Práticas de Controle Tributário, Análise de Investimento e Finanças, sobressaem a conformidade fiscal e a integração das informações tributárias ao negócio, especialmente no cumprimento das obrigações fiscais (RM = 4,546) e no reporte de seus impactos sobre lucros e perdas (RM = 4,330). Em contraste, a prática menos recorrente é a discussão sobre a sustentabilidade dos recursos e sua relação com decisões de ciclo de vida e investimentos (RM = 3,887), apontando desafios na integração da sustentabilidade às práticas financeiras.

Por fim, na quinta área, Práticas de Controle na Gestão de Risco e Recursos, destacam-se a revisão periódica dos recursos financeiros para avaliar sua adequação ao ciclo de vida da organização (RM = 4,227) e a divulgação de seu impacto nos resultados aos gestores (RM = 4,196). As demais práticas dessa área obtiveram médias inferiores (RM ≤ 4,053), indicando menor relevância atribuída pelos respondentes. Na sequência, a Tabela 7 apresenta as habilidades e os princípios percebidos pelos *controllers* nas organizações, aprofundando a análise dessa transformação.

Tabela 7
Relação das habilidades e princípios em função do exercício dos controllers

Perfis	Nenhuma %	Pouco útil %	Moderada %	Útil %	Muito útil %
Habilidades Técnicas	-	1,03	4,12	28,86	65,95
Habilidades de Liderança	-	3,09	7,21	28,86	60,82
Habilidades Interpessoais	-	-	11,34	29,89	58,76
Habilidades de Negócios	-	2,06	12,37	27,83	57,73
Habilidades Digitais	-	2,06	7,21	42,26	48,45
Princípios	Não é importante %	Pouco importante %	Moderada %	Importante %	Muito importante %
A informação é relevante	-	-	3,09	21,64	75,25
A comunicação influencia e cria impacto	-	1,03	4,12	30,92	63,91
A análise gera valor sustentável	-	1,03	8,24	27,83	62,88
Gerenciamento de recursos e relações constrói confiança	-	-	5,15	37,11	57,73

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 7 evidencia as habilidades mais relevantes para o desempenho da controladoria. As habilidades técnicas são essenciais, com 94,81% dos respondentes as considerando “úteis” ou “muito úteis”, destacando a importância de coletar, processar e analisar informações para gerar resultados acionáveis e comunicáveis às partes interessadas (CGMA, 2023). As habilidades digitais foram consideradas altamente relevantes por 90,71% da amostra, evidenciando que a adaptação às mudanças tecnológicas e domínio de ferramentas digitais são diferenciais competitivos em um ambiente de negócios cada vez mais digitalizado. As habilidades de liderança são consideradas essenciais por 89,68% dos respondentes, incluindo comunicação eficaz, capacidade de influenciar decisões e motivar equipes (CGMA, 2023). Líderes eficazes inspiram, promovem colaboração e desenvolvem seus subordinados (CGMA, 2023; Khoreva, 2016; Shehadeh, 2024).

As habilidades interpessoais, embora menos priorizadas, são relevantes para construir confiança, promover cooperação e resolver conflitos de forma construtiva. Já as habilidades de negócio, ligadas ao conhecimento do ecossistema empresarial, foram consideradas importantes por 85,56% dos respondentes, destacando a necessidade de visão de mercado e de traduzir esse conhecimento em estratégias eficazes (CGMA, 2023). À luz da Teoria do Alto Escalão (TAE), essa constatação ganha maior profundidade analítica. A teoria sugere que os resultados organizacionais – incluindo estratégias e níveis de desempenho – não são determinados apenas por fatores externos ou racionais, mas refletem as características individuais dos executivos de topo, como seus valores, experiências e formas de perceber a realidade, que moldam o direcionamento das decisões organizacionais (Michelon et al., 2019).

Os resultados apresentados na Tabela 3 revelam a predominância de uma base funcional de *throughput*, com 64,94% dos respondentes formados em Ciências Contábeis. Segundo o arcabouço da TAE, esse background é classificado por Hambrick e Mason (1984) como uma função de processamento (*throughput function/processing functions*), orientada à eficiência operacional e ao controle interno. Essa base cognitiva é reforçada pelos dados na Tabela 7, que indicam a Habilidade Técnica (94,81%) e o princípio “informação é relevante” (96,89%). De forma integrada, os dados das Tabelas 3 e 7 delineiam o perfil de um gestor com forte formação técnica e orientação para o controle, priorizando precisão, conformidade e integridade das informações – características típicas da função *throughput*.

De acordo com a Teoria do Alto Escalão (TAE), a base cognitiva orientada para o *throughput* — voltada à eficiência e aos processos internos – tende a se manifestar nas decisões estratégicas adotadas pela área de controladoria, influenciando a forma como o controle é planejado e executado dentro da organização (Hambrick, 2007). Os resultados das Tabelas 5 e 6 confirmam essa relação de forma incisiva com foco em controle e conformidade, demonstrando as atividades mais recorrentes (Tabela 5) que são inerentes à função de *throughput*, como “monitorar e relatar o desempenho financeiro em relação às metas” (88,65%) e “garantir o cumprimento das obrigações legais e regulatórias” (80,41%); foco em eficiência interna: as práticas com maior Ranking Médio (Tabela 6) também refletem essa orientação, como “cumprir as obrigações fiscais no prazo” (RM = 4,546) e “conhecer e comparar os custos de anos anteriores” (RM = 4,464).

Esses achados indicam que o *controller* brasileiro tende a priorizar o controle e a eficiência operacional, evidenciando o predomínio de um foco interno, coerente com seu background funcional – *throughput functions*. No estudo de Quinn, Hiebl e Gibney (2024) sobre o TMT da Guinness, muitos membros fora da família controladora tinham experiência em *throughput*, como Sir Hugh Beaver (engenharia) e Sir Richard Levinge (química). Segundo a TAE, esse background indicava decisões voltadas à eficiência operacional, impulsionando rentabilidade e crescimento (Hambrick, 2007).

O principal indício desse paradoxo manifesta-se nos domínios frequentemente negligenciados, sobretudo nas funções de saída (*output functions*), como marketing, pesquisa e desenvolvimento (P&D) e orientação para o mercado. Conforme Cowie (2023), um paradoxo ocorre quando uma situação envolve perspectivas aparentemente incompatíveis, mas que permanecem válidas e coerente mesmo após análise. O filtro cognitivo do *controller*, orientado pela lógica de *throughput* ou *processing functions*, restringe sua atuação aos aspectos internos de controle, reduzindo o foco em práticas voltadas ao ambiente externo e à criação de valor para o mercado.

Ademais, a predominância de profissionais com perfil sênior (59,78%) reforça a baixa adoção de práticas estratégicas associadas às funções de output. Esse fator sugere que maior tempo de serviço tende a intensificar o alinhamento com a cultura organizacional e com processos internos consolidados, mas pode também limitar a propensão à inovação e à exploração de novos domínios estratégicos. Assim, longos períodos de atuação interna tendem a estar negativamente associados às escolhas estratégicas voltadas à inovação de produtos e à diversificação não relacionada.

Os dados empíricos reforçam essa interpretação. A atividade menos frequente observada no estudo (Tabela 5) está associada a uma decisão estratégica de *output*: “tomar decisões sobre oferta de produtos ou serviços, preço de venda e estrutura de desconto” (35,05%). Em seguida, destaca-se “avaliar oportunidades de investimento que gerem valor” (53,60%) como a segunda menos recorrente. De maneira coerente, na Tabela 6 mostra que as práticas com menor Ranking Médio também se relacionam ao ambiente externo, como “analisar os impactos das forças de mercado” (RM = 3,536) e “comparar os custos com organizações relevantes (benchmarking)” (RM = 3,505). Em resumo, os resultados empíricos revelam que os profissionais cuja formação e competências são majoritariamente técnicas, alinhadas à lógica de *throughput* ou *processing functions*, tendem a se concentrar em atividades de controle e conformidade, enquanto práticas estratégicas voltadas ao mercado (output) são constantemente subestimadas.

Os resultados convergem com o estudo de Oyewo, Vo e Akinsanmi (2021) que evidenciam o papel contemporâneo dos *controllers* e a necessidade do valor gerado pela contabilidade gerencial na gestão de

resultados organizacionais. Esses achados também corroboram com as pesquisas de Borker (2016) e Fiirst et al. (2021), ao discutir aspectos evolutivos da atuação dos profissionais de controladoria e as funções de contabilidade gerencial, por meio da integração entre competências contábeis e atribuições das atividades realizadas por estes. Ainda, os achados evidenciam que os Princípios Globais da Contabilidade Gerencial favorecem a atuação dos *controllers* (Madeiro Filho & Gomes, 2018), bem como, os resultados contribuem com o estudo de Siqueira e Lucena (2023), ao constatar que à adoção de práticas de controladoria, alinhadas aos PGCG, impactam diretamente na gestão das informações, fortalecendo a qualidade informacional e o desenvolvimento da área.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo analisou o perfil dos profissionais que atuam como *controllers* e o uso de práticas de Controladoria nas organizações, à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, buscando compreender o panorama atual da área e os fatores que explicam seu estágio de desenvolvimento. Os resultados refutam empiricamente a narrativa na literatura sobre uma suposta “evolução significativa” ou “transição para uma função estratégica”, da controladoria. Os dados demonstram que os *controllers* brasileiro, embora experientes e atuantes em organizações consolidadas, ainda apresentam baixo envolvimento nas decisões relacionadas à estratégia de mercado, com base nas informações relacionadas à precificação (35,05%) e análise competitiva (RM = 3,505).

Os resultados indicam que o perfil demográfico dos respondentes é formado majoritariamente por homens, entre 31 e 40 anos, graduados em Ciências Contábeis e com pós-graduação lato sensu. Em média, possuem de 6 a 10 anos de experiência, buscam constante atualização e dominam o inglês. As organizações analisadas concentram-se principalmente nos setores de serviços e indústria, têm mais de três décadas de atuação, estão localizadas sobretudo no Sudeste e caracterizam-se como de grande porte, o que reforça a maturidade e complexidade de suas estruturas de controladoria. No entanto, ao analisar as características dos gestores de topo, a luz da teoria do Alto Escalão (TAE), constatou-se que a atuação dos respondentes reflete no background funcional e a base cognitiva de seus profissionais. A predominância de formação em Ciências Contábeis – associada à lógica de *throughput* (eficiência e controle) – molda um padrão cognitivo voltado à conformidade, à análise de custos históricos e ao reporte financeiro. Em contrapartida, observou-se menor atuação dos profissionais da amostra nas funções de output (mercado e crescimento), que representam competências estratégicas do *controller* como parceiro de negócios.

Contatou-se maior atuação dos profissionais *controllers* nas análises comparativas de custos em múltiplos níveis, comunicação do desempenho, divulgação dos resultados, elaboração orçamentária, cumprimento das obrigações fiscais e revisão regular dos recursos financeiros. Todavia, apesar da ênfase global da controladoria como parceira estratégica dos negócios, conforme destacado pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (CGMA, 2023), constatou-se que o uso predominante de práticas de controladoria está voltado aos controles internos e as funções de processamento (*processing functions*), com menor ênfase as atividades estratégicas.

As implicações práticas e acadêmicas do estudo são evidentes. No contexto organizacional, capacitações técnicas isoladas podem não ser suficientes para uma controladoria estratégica, sendo necessária à ampliação da formação dos gestores e a construção de habilidades e competências voltadas para o processo decisório estratégico. Academicamente, este estudo contribui ao ampliar as discussões da TAE como explicação para o paradoxo da controladoria brasileira, reforçando a importância de capacitar e desenvolver profissionais com habilidades estratégicas, voltadas à interpretação de mercado e à formulação de estratégias organizacionais.

Ao questionar a narrativa de evolução e propor uma causa teórica para a persistência do foco operacional dos profissionais de controladoria, a pesquisa aprofunda a compreensão sobre a importância do papel estratégico da controladoria no contexto nacional. Indica-se como limitações o tamanho da amostra,

composta por 97 *controllers*. Recomenda-se para pesquisas futuras, a ampliação da amostra e a inclusão de outras metodologias de análise, a fim de explorar com maior profundidade a relação entre Background funcional, base cognitiva e práticas de controladoria.

Referências

- Amorim, T. N. G. F. & Silva, L. B. (2019). Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais. *Revista Ambiente Contábil*, 11(1), 220–236. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14337>.
- Anderson, D.; Sweeny, D., & Williams, T. (2007). *Estatística Aplicada a Administração e Economia*. 2. ed. São Paulo Cengage Learning.
- Angnes, D. L. & Studzinski, E. (2022). Modelos e ferramentas da controladoria empresarial brasileira. *Revista brasileira de administração científica*, 13(2), 42–57. <http://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2022.002.0004>
- Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating nonresponse bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396–402.
- Azam, Z., Warraich, K., & Awan, S. (2011). One Report: bringing change in corporate reporting through integration of financial and non-financial performance disclosure. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1, 50–71. <https://doi.org/10.5296/IJAFR.V1I1.831>
- Borinelli, M. L. (2006). Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práticas. 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. <https://doi.org/10.11606/T.12.2006.tde-19032007-151637>
- Bostan, I., Bîrcă, A., Țurcanu, V. & Sandu, C. B. (2018). Systemic approach to management control through determining factors. *Journal of Risk and Financial Management*, 11(4), 65. <https://doi.org/10.3390/jrfm11040065>
- Brescovici, S. J., Garrido, I. L. & Monticelli, J. M. (2022). As capacidades geradoras de valor da controladoria. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(1), 23–42. https://doi.org/10.51341/1984-3925_2022v25n1a2
- Borker, D. R. (2016). Gauging the impact of country-specific values on the acceptability of Global Management Accounting Principles. *European Research Studies Journal*, 1(1), 149-164.
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Cardoso, R. L., Riccio, E. L., Mendonça Neto, O. R. M., & Oyadomari, J. C. (2010). Entendendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(3), 353-371.
- Coglianesi, C., & Nash, J. (2020). Compliance management systems: do they make a difference?. *Compliance & Risk Management e Journal*. <https://doi.org/10.1017/9781108759458.039>
- Costa, I. L. S., Lucena, W. G. L., (2021). Global management accounting principles: relationship between management practices and the performance of brazilian companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 23(03), 503-518. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v.23i3.4112>
- Cowie C. (2023). What are Paradoxes? *Journal of the American Philosophical Association*, 9(1), 154-171. <https://doi.org/10.1017/apa.2021.48>
- Dunakhir, S., & Osman, I. (2023). The Importance of Learning English Literacy for Accounting in Higher Education: Benefit and Drawbacks. *International Journal of Language Education*, <https://doi.org/10.26858/ijole.v1i1.45746>.
- Espejo, M. M. S, Fernandes, N. (2021). A construção da confiança a partir de uma mudança na gestão em uma instituição federal de ensino superior. *Revista Universo Contábil*, 16(3), 68-90. <https://doi.org/10.4270/ruc2020316>
- Ferrari, M. J., Cunha, L. C., Lunkes, R. J., Borget, A. (2013). O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. *Revista de Informação Contábil*, 7(3), 25-50.
- Ferreira, M. A., Leal, E. A., Ferreira, A. M. D. S. C., & Ferreira, L. V. (2021). Perfil do *controller* e suas escolhas estratégicas: uma análise sobre *controllers* brasileiros e portugueses. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, e186510. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.186510>
- Fiirst, C., Pamplona, E., Lavarda, C. E. F., & Zonatto, V. C. S. (2018). Perfil do *controller* e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(2), p. 1-20.

- Madeiro Filho, S., & Gomes, R. L. R. (2018). Princípios globais da contabilidade gerencial: finalidade, aplicação nas organizações e resultados recorrentes. *Revista Observatorio de la Economía Latino-americana*, 1-19. <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/09/contabilidade-gerencial.html>.
- George, D., & Mallery, P. (2016). *IBM SPSS Statistics 23 step by step a simple guide and reference*. Fourteenth edition published, New York, 10017.
- Global Management Accounting Principles – CGMA (2023). *Effective management accounting: improving decisions and building successful organizations*. Recuperado de: <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/gmap-global-accounting-principles>
- Goretzki, L., Strauss, E. & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Hambrick, D. C. (2007). Upper echelons theory: an update. *Academy of Management Review*, 32(2), 334-343.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: the organization as reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their positions within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), p. 401–411. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90039-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90039-2)
- Jorge, F. S., Carraro, W. B. W. H., & Vendruscolo, M. I. (2023). Accountability no terceiro setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 28(1), 133–148. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v28i1.63300>
- Khoreva, V. (2016). Leadership development practices as drivers of employee attitudes. *Journal of Managerial Psychology*, 31, 537-551. <https://doi.org/10.1108/JMP-03-2014-0091>.
- Kruger, S. D., Menegon, R., Porta, C. D., & Zanin, A. (2022). Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas. *Ágora: Revista de divulgação científica*, 27, 117–137. <https://doi.org/10.24302/agora.v27.4281>
- Kusnaedi, U. & Hajarudin, H. (2023). Menelusuri peran profesiensi bahasa inggris dalam sistem informasi akuntansi dalam pelaporan keuangan global. *Anggaran: Jurnal Publikasi Ekonomi e Akuntansi*. 1(4), 230-243. <https://doi.org/10.61132/anggaran.v1i4.420>
- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J, Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. <https://doi.org/10.4270/ruc.2009431>.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2013). Controllershship Functions: an analysis in the Brazilian scenario. *Review of Business Management*, 15(47), 283–299. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i47.1185>
- Michelon, P. D. S., Lunkes, R. J., & Bornia, A. C. (2020). Capital budgeting: a systematic review of the literature. *Production*, 30, e20190020. <https://doi.org/10.1590/0103-6513.20190020>.
- Mineiro, K. M. L., & Laurett, R. (2023). Ensino da contabilidade gerencial: uma análise descritiva e bibliométrica. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 17(3), 104-132. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.52285.
- Oyewo, B. M., Vo, X. V., & Akinsanmi T. (2021) Strategyrelated factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(2), 187-223. <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1774857>
- Quinn, M., Hiebl, M. R. W., & Gibney, D. (2024). Strategic expansion – Guinness Nigeria, management accounting information and upper echelons. *Management & Organizational History*, 19(4), 282–308. <https://doi.org/10.1080/17449359.2024.2412043>
- Qu, S., & Lyu, T. (2018). Does the upgrading of industrial structure mean service sector is more important? *A new Era*. https://doi.org/10.1007/978-981-10-8357-0_6.
- Reginato, L. & Durso, S. O. (2021). Perfil comportamental dos Controllers no Brasil: como estão os nossos profissionais? *Revista De Administração, Contabilidade e Economia (RACE)*, 20(2), 289–316. <https://doi.org/10.18593/race.27160>.
- Schmidt, P., & Santos, J. L. (2014). A Controladoria e a análise discriminante do consumidor do e-commerce. *Revista Internacional de Economía y Gestion de las Organizaciones*, 3, 1-15.
- Shehadeh, H. (2024). The impact of authentic leadership on employee commitment and talent development (From IT SME Employees' Perspective in Amman, Jordan). *Wseas Transactions on Business and Economics*. <https://doi.org/10.37394/23207.2024.21.155>.
- Silva, V. H. S., Kruger, S. D., & Zanin, A. (2025). Artefatos gerenciais e seus estágios evolutivos: existem inovações?. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, (24), 4, 1-19, e3627. <https://doi.org/10.16930/2237-7662202536271>.

- Siqueira, D. D., & Lucena, W. G. L. (2023). Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais: um estudo à luz dos princípios globais de contabilidade gerencial. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, (22), 1-20, e3364. <https://doi.org/10.16930/2237-7662202333641>
- Souza, G. H. C., Wanderley, C. A., & Horton, K. (2020). Perfis dos *controllers*: autonomia e envolvimento dos profissionais de controladoria. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 003–022. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130301>.
- Spiridonov, S., & Podkhvatilina, Y. (2023). Making managerial decisions based on analysis of financial statements. *Entrepreneur's Guide*. <https://doi.org/10.24182/2073-9885-2023-16-4-65-71>
- Teixeira, J. E. V. (2020). A contribuição de Donald C. Hambrick para a Teoria do Alto Escalão – um estudo bibliométrico. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*. 19(2), 143-165 <https://doi.org/10.5585/riae.v19i2.14593>.
- Zanin, A., Dal Magro, C. B., & Mazzioni, S. (2019). Características organizacionais e a utilização da gestão de custos no processo decisório. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 2793. doi: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-766220192793>.
- Zoni, L., & Kenneth, M. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), p. 29-43.

DADOS DOS AUTORES

Victor Hugo Santos da Silva

Titulação: Mestre em Ciências Contábeis.

Vínculo: Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).

Endereço: Av. Sen. Filinto Müller, 1015 - Cidade Universitária, Campo Grande - MS, 79046-460.

E-mail: victorsantos.hs@gmail.com

Telefone: (67) 992192550

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-2762-6298>

Silvana Dalmutt Kruger

Titulação: Doutora em Contabilidade.

Vínculo: Professora do Curso de Ciências Contábeis - UFMS/ CPNA Professora do PPGCC (UFMS) e PPGOLD (UFPR).

Endereço: Av. Sen. Filinto Müller, 1015 - Cidade Universitária, Campo Grande - MS, 79046-460.

E-mail: silvana.d@ufms.br

Telefone: (49) 984197031

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3353-4100>

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Titulação: Doutora em Controladoria e Contabilidade.

Vínculo: Professora do Curso de Ciências Contábeis (UFMS) / Professora do PPGCC (UFMS).

Endereço: Av. Sen. Filinto Müller, 1015 - Cidade Universitária, Campo Grande - MS, 79046-460.

E-mail: marcia.bortolucci@ufms.br

Telefone: (67) 99667-9343

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9081-781X>

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Autor 1	Autor 2	Autor 3
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	x	x	x
2. Definição do problema de pesquisa	x	x	
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	x	x	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	x	x	
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	x		
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	x		
7. Processo de coleta de dados	x		
8. Análises estatísticas	x		
9. Análises e interpretações dos dados coletados	x	x	x
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	x	x	
11. Revisão crítica do manuscrito		x	x
12. Redação do manuscrito	x	x	