

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VICTOR HUGO SANTOS DA SILVA

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E PRÁTICAS DE
CONTROLADORIA: RELAÇÕES ENTRE AS DISCUSSÕES TEÓRICAS E
APLICADAS**

ORIENTADORA: PROFA. DRA. SILVANA DALMUTT KRUGER

CAMPO GRANDE

2025

Profa. Dra. Camila Ítavo
Reitor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Cláudio Cesar da Silva
Diretor da Escola de Administração e Negócios

Prof. Dr. Antônio Zanin
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

VICTOR HUGO SANTOS DA SILVA

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E PRÁTICAS DE
CONTROLADORIA: RELAÇÕES ENTRE AS DISCUSSÕES TEÓRICAS E
APLICADAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências. Versão Original.

ORIENTADORA: PROFA. DRA. SILVANA DALMUTT KRUGER

CAMPO GRANDE

2025

Santos da Silva, Victor Hugo.

Artefatos de Contabilidade Gerencial e Práticas de Controladoria: Relações entre as Discussões Teóricas e Aplicadas [manuscrito] / Victor Hugo Santos da Silva. – 2025. 67 f.

Dissertação (Mestrado Acadêmico) – PPGCC – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Escola de Administração e Negócios, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Área de concentração: Contabilidade e Controladoria. Campo Grande (MS), 2025.

Orientadora: Kruger, Silvana Dalmutt.

1. Artefatos de Contabilidade Gerencial. 2. Práticas de Controladoria. I. Kruger, Silvana Dalmutt. Orient. II. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Victor Hugo Santos da Silva.

Artefatos de Contabilidade Gerencial e Práticas de Controladoria: Relações entre as Discussões Teóricas e Aplicadas

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Aprovado em:

Banca examinadora

Prof. Dr. Rogério João Lunkes

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Membro Titular Externo

Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

Membro Titular Interno

Profa. Dra. Silvana Dalmutt Kruger

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

A Deus, fonte de toda sabedoria, por me sustentar em todos os desafios e por guiar cada passo desta jornada.

À minha vó, exemplo de fé, força e ternura, que com suas orações e ensinamentos deixou marcas eternas no meu coração e na minha formação como ser humano.

À minha esposa, companheira incansável, por seu amor, paciência e apoio. Sua presença foi meu alicerce nos dias mais desafiadores.

E à minha filha, luz da minha vida, que me inspira diariamente a ser melhor e um bom pai.

Agradecimentos

A Deus, por me conceder sabedoria, saúde e força para seguir firme nesta jornada. Sua presença foi essencial em cada passo, especialmente nos momentos de dificuldade. À minha família base da minha vida, por todo amor, incentivo e compreensão ao longo deste processo. Cada palavra de apoio e gesto de carinho foi fundamental para que eu chegasse até aqui.

À minha orientadora, Dra. Silvana Dalmutt Kruger, pela orientação generosa, paciência e dedicação durante toda a pesquisa. Seu conhecimento e apoio foram indispensáveis para a construção deste trabalho.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, o meu mais sincero agradecimento.

"A busca pelo conhecimento é mais valiosa do que o próprio conhecimento."

— *Immanuel Kant*

RESUMO

Silva, Victor Hugo Santos da. Artefatos de Contabilidade Gerencial e Práticas de Controladoria: Relações entre as Discussões Teóricas e Aplicadas. Escola de Administração e Negócios – ESAN, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil.

Esta dissertação teve por objetivo analisar o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e dos profissionais que atuam como *controllers*. Para a execução do objetivo proposto buscou-se consolidar as discussões a partir de dois objetivos específicos: (i) Evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores. A revisão de literatura iniciou a partir da definição de uma *string* de busca em sete bases de dados indexadas ao portal Periódico Capes. O processo de busca permitiu a seleção de um total de 390 artigos, os quais foram filtrados e selecionados através da ferramenta *State of the Art Through Systematic Review (StArt)*, proporcionando, ao final do processo, 33 artigos. Após a análise dos estudos encontrados, infere-se que 42,47% dos artefatos classificam-se como tradicionais e 57,52% como modernos. Considerou-se como inovadores os métodos de apuração de custos, como o Custeio *Backflush*, Custeio do Ciclo de Vida e Custeio Alvo (*Target Costing*); o uso do Ponto de Equilíbrio como medida de desempenho, e o Sistema de Recompensa e Gestão de Qualidade como Filosofia de Gestão. A pesquisa sugere elementos para a proposição de um quinto estágio evolutivo da contabilidade gerencial, com enfoque na gestão informacional integrada de desempenho a partir do uso de indicadores de desempenho. (ii) 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, 64,94% 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%). 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. De forma geral, demonstra-se que o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e dos profissionais que atuam como *controllers*, está condicionado aos interesses informacionais da estrutura organizacional e do próprio perfil dos *controllers*. Os resultados indicam a necessidade de evolução do uso dos artefatos gerenciais e práticas de controladoria, para que ocorram mudanças no foco das atividades dos *controllers*, para assumirem o protagonismo de gerar e subsidiar a gestão estratégica das organizações. Nesse contexto, a presente dissertação agrega contribuições sobre o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e da pesquisa empírica com profissionais que atuam como *controllers* em organizações brasileiras.

Palavras-chave: Artefatos Gerenciais. *Controllers*. Práticas de Controladoria. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Teoria do Alto Escalão.

ABSTRACT

Silva, Victor Hugo Santos da. Management Accounting Artifacts and Controllershship Practices: Relationships between Theoretical and Applied Discussions. Escola de Administração e Negócios – ESAN, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil.

This dissertation aimed to analyze the use of management accounting artifacts from the perspectives of the literature and professionals working as controllers. To achieve this objective, the discussions were consolidated based on two specific objectives: (i) To highlight the management artifacts portrayed in the literature as common in management control processes, classifying them as traditional, modern, and innovative. The literature review began with the definition of a search string in seven databases indexed to the Capes Periodicals portal. The search process allowed the selection of a total of 390 articles, which were filtered and selected using the State of the Art Through Systematic Review (StArt) tool, resulting in 33 articles at the end of the process. After analyzing the studies found, it is inferred that 42.47% of the artifacts are classified as traditional and 57.52% as modern. The following cost accounting methods were considered innovative: Backflush Costing, Life Cycle Costing, and Target Costing; the use of the Break-Even Point as a performance measure; and the Reward System and Quality Management as a Management Philosophy. The research suggests elements for proposing a fifth evolutionary stage of management accounting, focusing on integrated informational performance management through the use of performance indicators. (ii) To analyze the profile of professionals working as controllers and the use of controlling practices in organizations, in light of the Global Principles of Management Accounting. The applied research collected data through an electronic questionnaire with 54 questions, applied to a sample of 97 controllers from Brazilian companies. The results show that, regarding the professional profile, males predominate, aged between 31 and 41 years. Most (59.78%) have more than 11 years of experience in the role, 64.94% hold a degree in Accounting Sciences, and 80.39% have postgraduate degrees; 70.10% are fluent in English and 39.18% in Spanish. Among the controllership practices, the most evident were the disclosure of strategic reports to stakeholders (88.65%) and open communication about the organization's performance (84.60%). From the perspective of Top Management Theory, it was found that although the profile of controllers is experienced and qualified (Age, Education, Experience), the use of controllership practices focused on controls and processing functions stands out, with less emphasis on strategic action. In general, it is demonstrated that the use of management accounting tools, from the perspectives of the literature and professionals working as controllers, is conditioned by the informational interests of the organizational structure and the profile of the controllers themselves. The results indicate the need for evolution in the use of management tools and controllership practices, so that changes occur in the focus of controllers' activities, enabling them to assume a leading role in generating and supporting the strategic management of organizations. In this context, this dissertation contributes insights into the use of management accounting tools from the perspectives of the literature and empirical research with professionals working as controllers in Brazilian organizations.

Keywords: Management Accounting Artifacts. Controller. Controlling Practices. Global Management Accounting Principles. Upper Echelons Theory.

LISTA DE TABELAS

2 ARTEFATOS GERENCIAIS E SEUS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS: EXISTEM INOVAÇÕES?	17
Tabela 1 <i>Classificação dos artefatos de Contabilidade Gerencial</i>	19
Tabela 2 <i>Bases de dados</i>	21
Tabela 3 <i>Definição dos artefatos da CG com seus respectivos estágios e enfoque</i>	23
Tabela 4 <i>Detalhamento da gestão informacional integrada de desempenho por meio de indicadores e KPIs</i>	25
3 EVIDÊNCIAS ENTRE O PERFIL DOS CONTROLLERS E AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA À LUZ DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	34
Tabela 1 <i>Levantamento das Práticas da controladoria</i>	37
Tabela 2 <i>Descrição das características observáveis da (TAE)</i>	39
Tabela 3 <i>Perfis dos respondentes da pesquisa</i>	40
Tabela 4 <i>Características das empresas participantes a partir dos respondentes</i>	42
Tabela 5 <i>Atividades desempenhadas pelos controllers</i>	43
Tabela 6 <i>Práticas exercidas nos setores ou departamentos de controladorias</i>	44
Tabela 7 <i>Relação das habilidades e princípios em função do exercício dos controller</i>	46

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountantes</i>
BD	Banco de Dados
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
Capes	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFO	Diretor Financeiro
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
DP	Desvio Padrão
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GMAP	<i>Global Management Accounting Principles</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice</i>
KPI	<i>Key Performance Indicator</i>
NPCS	Não Possui Palavras-chaves
PC	Palavra-chave
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
RM	Ranking Médio
ROA	Retorno sobre o Ativo
SCG	Sistema de Controle Gerencial
StArt	<i>State of the Art Through Systematic Review</i>
TAE	Teoria do Alto Escalão
TES	Teoria dos Escalões Superiores
UFSCAR	Universidade Federal de São Carlos
VBM	Gestão Baada e Valor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Objetivo Geral	13
1.1.1 <i>Objetivos Específicos</i>	14
1.2 Justificativa	14
1.3 Estrutura da Pesquisa	15
2 ARTEFATOS GERENCIAIS E SEUS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS: EXISTEM INOVAÇÕES?	17
2.1 Introdução	18
2.2 Estágios Evolutivos dos Artefatos Gerenciais	19
2.3 Procedimentos Metodológicos	21
2.4 Análise e Interpretação dos Resultados	23
2.5 Considerações Finais	27
2.6 Referências	27
2.7 Apêndice – Portifólio Bibliográfico Final	32
3 EVIDÊNCIAS ENTRE O PERFIL DOS CONTROLLERS E AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA À LUZ DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	34
3.1 Introdução	35
3.2 Controladoria	36
3.2.1 <i>Princípios Globais de Contabilidade Gerencial</i>	37
3.2.2 <i>Habilidades e Características dos Controllers</i>	38
3.3 Procedimentos Metodológicos	40
3.4 Descrição e Análise dos Resultados	40
3.5 Considerações Finais	48
3.6 Referências	49
3.7 Apêndice – Questionário Estruturado	52
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
4.1 Conclusão e discussão dos resultados	56
4.2 Implicações Teóricas e Práticas	56
4.3 Limitações do Estudo	59
4.4 Recomendações para Pesquisas Futuras	60
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

O ambiente empresarial contemporâneo caracteriza-se por elevada complexidade, impulsionada pelo avanço acelerado das tecnologias, pela diversificação de produtos, pela internacionalização dos mercados e pelo aumento das exigências dos consumidores (Oyewo, 2020; Siqueira & Lucena, 2023). Nesse cenário competitivo, a capacidade das organizações de ajustar suas estratégias, estruturar sistemas de gestão eficientes e tomar decisões orientadas por informações confiáveis torna-se decisiva para a manutenção da competitividade (Russo et al., 2022). Nesse contexto, a controladoria assume papel estratégico ao apoiar o processo decisório e assegurar a integração informacional por meio de mecanismos de análise, monitoramento e avaliação de desempenho (Tambosi et al., 2021).

A literatura evidencia que informações gerenciais tempestivas e acuradas contribuem para o planejamento, o controle, a redução de custos e o desenvolvimento de novos produtos (Machado, Theiss & Lavarda, 2021; Nisiyama et al., 2016). Para Moores e Yuen (2001) e Wahyuni e Triatmanto (2022), o desempenho organizacional depende da capacidade dos gestores de utilizarem sistemas de controle gerencial adequados, que fornecem dados essenciais à gestão econômico-financeira (Russo et al., 2022). Sistemas de informações contábeis bem estruturados ampliam a eficiência operacional, fortalecem controles internos e oferecem suporte analítico robusto aos processos decisórios (Spathis et al., 2004; Grabski et al., 2011; Ozdil & Hoque, 2017; Tsahurudu & Carnegie, 2018; Ayodele et al., 2021).

Nesse cenário, os artefatos de contabilidade gerencial – tradicionalmente classificados como tradicionais ou modernos – constituem instrumentos essenciais para o planejamento, o controle e a implementação de estratégias organizacionais (Adu-Gyamfi & Chipwere, 2020; Ahmad & Zabri, 2015; Langfield-Smith et al., 2018; Nuhu et al., 2023). Pesquisas clássicas (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Johnson & Kaplan, 1987; Shank & Govindarajan, 1993) demonstram que tais artefatos orientam atividades operacionais e contribuem para decisões estratégicas complexas, ao fornecer informações estruturadas sobre custos, desempenho, valor e processos.

Os artefatos gerenciais e as práticas de controladoria, portanto, desempenham papel central na eficiência organizacional, ao estruturarem processos internos, otimizarem recursos e sustentarem melhorias contínuas (Silva et al., 2014). Em ambientes dinâmicos, esses instrumentos tornam-se essenciais para análise de dados, comparação de alternativas e justificativa de decisões (Jarzabkowski, Spee & Smets, 2013). Todavia, em setores altamente regulados, artefatos tradicionais podem não garantir o desempenho esperado (Correia, Lima & Ching, 2020), enquanto ferramentas modernas e adaptadas às necessidades estratégicas demonstram impacto superior na qualidade decisória, sobretudo em ambientes inovadores (Oliveira, Mastronardi & Oliveira, 2022).

As transformações no ambiente econômico e institucional também redefiniram o papel da controladoria, que evoluiu de uma função predominantemente técnica e operacional para uma atividade com forte orientação estratégica (Otley & Berry, 1980; Tambosi et al., 2021). Sua efetividade, entretanto, depende de infraestrutura adequada, tecnologias de apoio e profissionais qualificados (Souza & Durigon, 2014). Estudos realizados por Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009), Lourensi e Beuren (2011) e Amorim e Silva (2019) evidenciam que a controladoria como área se consolidou como núcleo de inteligência organizacional, essencial ao planejamento, à governança, à avaliação de desempenho e à continuidade corporativa.

Os artefatos gerenciais podem auxiliar as empresas e seus gestores no enfrentamento de desafios competitivos do ambiente contemporâneo (Davila & Foster, 2005; Oyewo, 2022; Nuhu et al., 2023). Essa evolução também foi influenciada pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (CGMA, 2023), os quais orientam práticas baseadas em comunicação eficaz,

informação relevante, análise para geração de valor e administração orientada à confiança (Rao, 2016; Petrou, Demerouti & Schaufeli, 2018; Shindryaeva et al., 2019; Yang, Vladimirova & Evans, 2017; Williams & Richardson, 2023). Esses princípios reforçam a importância da transparência informacional, da integração entre áreas e da tomada de decisão apoiada em evidências.

Nesse cenário, o *controller* desempenha papel central como tradutor da informação corporativa e mediador entre dados e decisões. Conforme Jarvenpaa et al. (2023), esses profissionais constroem confiança informacional ao interpretar e contextualizar dados organizacionais. Sathe (1983) ressalta que suas responsabilidades incluem a precisão dos relatórios financeiros e a solidez dos controles internos. Com o aumento da complexidade organizacional, seu escopo de atuação ampliou-se, passando a incluir práticas estratégicas (Weber, 2011) e a participação ativa em decisões operacionais e no desenvolvimento de estratégias (Szukits, 2019).

A compreensão desse papel é fortalecida pela Teoria do Alto Escalão (*Upper Echelons Theory* – UET), proposta por Hambrick e Mason (1984), segundo a qual as decisões organizacionais refletem características pessoais e cognitivas dos gestores – como formação, experiência, valores, habilidades analíticas e modelos mentais. Assim, o *controller* não é apenas executor de rotinas técnicas, mas um agente cognitivo que interpreta informações e influencia o uso dos artefatos gerenciais (Henttu-Aho, 2016; Dalchiavon, Wernke & Zanin, 2017; Russo et al., 2022). 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-econômico 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 Teoria do Alto Escalão, 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). A função desempenhada pelos *controllers* subsidia e apoia decisões estratégicas no alto escalão das organizações (Bostan et al., 2018; Brescovici et al., 2022). A integração da Teoria do Alto Escalão destaca que a eficácia da controladoria depende da interface entre instrumentos (artefatos) e os vieses e experiências dos indivíduos (*controllers*). A coerência ou desajuste entre o perfil do controller e os artefatos determina o potencial das práticas de controladoria de influenciar o desempenho organizacional (Teixeira, 2020).

Diante desse cenário, emerge a necessidade de investigar: Quais são as divergências entre as utilidades atribuídas aos artefatos gerenciais pela literatura acadêmica e a aplicação prática percebida pelos *controllers* no ambiente organizacional?

1.1 Objetivo Geral

Analisar o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e dos profissionais que atuam como *controllers*.

1.2 Objetivos Específicos

- (i) Evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores (artigo 1).
- (ii) 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 (artigo 2).

1.3 Justificativa

A crescente complexidade dos ambientes organizacionais – marcada por competição intensa, expansão tecnológica e maior exigência por decisões fundamentadas – reforça a importância da contabilidade gerencial e da controladoria como áreas essenciais para a estruturação de práticas que orientem o desempenho corporativo (Oyewo, 2020; Siqueira & Lucena, 2023). Nessa perspectiva, torna-se crucial investigar como as organizações utilizam artefatos, sistemas e ferramentas capazes de apoiar gestores na formulação, execução e avaliação de estratégias, uma vez que tais instrumentos influenciam diretamente o desempenho (Russo et al., 2022; Ayodele et al., 2021).

A literatura demonstra que a adoção de artefatos gerenciais contribui para a melhoria de processos, otimização de recursos e qualificação das informações disponibilizadas aos gestores (Silva et al., 2014; Jarzabkowski, Spee & Smets, 2013). Entretanto, autores como Correia, Lima e Ching (2020) indicam que métodos tradicionais podem não ser suficientes para garantir resultados adequados em setores complexos, enquanto ferramentas mais modernas e alinhadas ao contexto organizacional tendem a gerar decisões mais eficazes (Oliveira, Mastronardi & Oliveira, 2022). Essa dualidade evidencia a necessidade de compreender não apenas quais artefatos são utilizados, mas quais condições explicam sua efetividade.

Outro aspecto central refere-se ao papel estratégico dos *controllers*. Esses profissionais atuam na criação de sentido e na tradução das informações contábeis para a tomada de decisão, sendo considerados agentes fundamentais na construção de confiança e na interpretação dos dados corporativos (Jarvenpaa et al., 2023). A literatura também demonstra que suas responsabilidades ultrapassam atividades estritamente técnicas, abrangendo a garantia da precisão informacional, o fortalecimento dos controles internos e a participação ativa nos processos decisórios (Sathe, 1983; Weber, 2011; Szukits, 2019). Essas evidências justificam a importância de analisar como características individuais – formação, experiência e competências – influenciam o modo como as práticas de controladoria são implementadas.

A transformação do ambiente institucional também ampliou o escopo da controladoria, que deixou de atuar apenas como área operacional para desempenhar práticas estratégicas relacionadas ao planejamento, monitoramento e avaliação de desempenho (Otley & Berry, 1980; Tambosi et al., 2021). Esse movimento, entretanto, pressupõe condições internas adequadas, como infraestrutura informacional, tecnologias integradas e equipes qualificadas (Souza & Durigon, 2014). Autores como Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) e Lourensi & Beuren (2011) reforçam que a controladoria se consolidou como unidade de inteligência gerencial, essencial para garantir a continuidade organizacional.

A incorporação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (CGMA, 2023) reforça essa mudança estrutural, destacando dimensões como comunicação, informação relevante, análise orientada ao valor e administração baseada na confiança. Esses princípios dialogam com estudos que evidenciam a importância da comunicação para a competitividade (Rao, 2016), da transparência para a adoção de comportamentos inovadores (Petrou, Demerouti

& Schaufeli, 2018), da informação oportuna para maior eficiência (Shindryaeva et al., 2019) e da gestão eficaz para o fortalecimento da confiança corporativa (Williams & Richardson, 2023).

No campo teórico, duas abordagens reforçam a justificativa deste estudo. A Teoria do Alto Escalão (Hambrick & Mason, 1984) destaca que decisões e escolhas estratégicas refletem características dos dirigentes – valores, formação, experiência e competências cognitivas. Assim, compreender o papel do *controller* sob essa ótica esclarece como seus atributos individuais moldam a interpretação das informações e o uso dos artefatos gerenciais (Henttu-Aho, 2016; Dalchiavon, Wernke & Zanin, 2017; Russo et al., 2022). Em complemento, a Teoria da Contingência (Otley, 1980; Chenhall, 2003) afirma que a eficácia dos sistemas de controle depende da adequação entre práticas e contexto organizacional, como porte, estrutura, tecnologia e ambiente competitivo.

Diante disso, a justificativa deste trabalho fundamenta-se na necessidade de integrar duas perspectivas: (i) a partir da literatura evidenciar os artefatos gerenciais retratados como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores; (ii) a partir das percepções dos *controllers* observar o uso de práticas de controladoria nas organizações, à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

1.4 Estrutura da Pesquisa

Este trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta os aspectos introdutórios, destacando o problema de pesquisa, que analisa os artefatos gerenciais e as práticas de controladoria adotados por *controllers* no Brasil. Em seguida, são expostos o objetivo geral: identificar os artefatos e práticas mais utilizados, com base nos princípios globais de contabilidade gerencial, e os objetivos específicos, que consistem em: mapear os modelos retratados na literatura, classificando-os como tradicionais, modernos ou inovadores; compreender o perfil dos profissionais que atuam nas controladorias brasileiras e as práticas que eles empregam; analisar a correlação entre a prática observada e a teoria existente. Além disso, este capítulo inclui a justificativa do estudo, e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta o embasamento teórico do estudo. Inicialmente, aborda-se a trajetória evolutiva dos artefatos gerenciais e seus respectivos mecanismos de controle, com base em uma revisão da literatura. O capítulo resgata as contribuições teóricas relacionadas aos artefatos gerenciais e seus estágios evolutivos, propondo a inclusão de um quinto estágio e a criação de métodos de gestão informacional integrada de desempenho (Indicadores e/ou KPIs) como marco recente nessa evolução. Este artigo foi aprovado e apresentado no II Congresso Interinstitucional de Contabilidade e Controladoria (CINCO) e publicado na Revista Catarinense da Ciência Contábil (RCC), 2025.

O terceiro capítulo apresenta a pesquisa empírica sobre o perfil dos *controllers* brasileiros e o uso das práticas de controladoria nas organizações. O estudo aborda três dimensões: a caracterização dos profissionais, a identificação das práticas operacionais (*Throughput*) e estratégicas (*Output*) utilizadas e a análise dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. A investigação, fundamentada na Teoria do Alto Escalão (TAE), examina como características individuais – como formação e experiência – influenciam a atuação do *controller*. O capítulo descreve os procedimentos metodológicos e os métodos de análise empregados, além de apresentar os principais resultados, que indicam predominância de práticas operacionais e menor participação em atividades estratégicas. Ao final, são discutidas as limitações do estudo. Este artigo foi aprovado e apresentado no 25º USP *International Conference on Accounting*, estando entre os três melhores do evento na área da Contabilidade Gerencial e Controladoria e publicado na Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C), 2026.

O quarto capítulo desta dissertação dedica-se à descrição, análise e discussão dos resultados entre os dois objetivos específicos. Inicialmente, retoma-se a perspectiva da literatura e as contribuições obtidas e na sequência discute-se os resultados sob a perspectiva do uso das informações, conforme os achados da pesquisa empírica. Adicionalmente, os objetivos inicialmente propostos são revisitados, demonstrando-se de maneira objetiva como a pesquisa os alcança e oportuniza contribuições. Por fim, são exploradas as implicações teóricas e organizacionais do estudo, e são sugeridas direções promissoras para futuras investigações, tanto para suprir lacunas identificadas quanto para expandir os conhecimentos aqui construídos.

2 ARTEFATOS GERENCIAIS E SEUS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS: EXISTEM INOVAÇÕES?

Resumo

Este trabalho teve como objetivo evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores. A revisão de literatura iniciou a partir da definição de uma *string* de busca, e sua aplicação em sete bases de dados indexadas ao portal Periódico Capes. O processo de busca permitiu a seleção de um total de 390 artigos, os quais foram filtrados e selecionados através da ferramenta *State of the Art Through Systematic Review (StArt)*, proporcionando, ao final do processo, 33 artigos. Após a análise dos estudos encontrados, infere-se que 42,47% dos artefatos classificam-se como tradicionais e 57,52% como modernos. Destaca-se que as práticas orçamentárias seguidas das práticas de planejamento estratégicos são as mais exploradas na literatura, presentes em 57,57% e 51,51% dos estudos, respectivamente. Considerou-se como inovadores os métodos de apuração de custos, como o Custeio *Backflush*, Custeio do Ciclo de Vida e Custeio Alvo (*Target Costing*); o uso do Ponto de Equilíbrio como medida de desempenho, e o Sistema de Recompensa e Gestão de Qualidade como Filosofia de Gestão. Ainda, identificou-se um conjunto de artefatos evidenciados para a gestão informacional integrada de desempenho, sendo que agregam as informações de gestão de custos (27,27%), gestão contábil (12,12%), gestão financeira (42,42%) e gestão de dados e informações (33,33%). De forma geral, a pesquisa sugere elementos para a proposição de um quinto estágio evolutivo da contabilidade gerencial, com enfoque na gestão informacional integrada de desempenho a partir do uso de indicadores de desempenho.

Palavras-chave: Artefatos Gerenciais. Contabilidade Gerencial. Instrumento de Controladoria.

Abstract

This study aimed to highlight the managerial artifacts portrayed in the literature as commonly used in management control processes, classifying them as traditional, modern, and innovative. The literature review began with the definition of a search string, which was applied across seven databases indexed in the Capes Periodicals portal. The search process yielded a total of 390 articles, which were filtered and selected through the State of the Art Through Systematic Review (StArt) tool, resulting in 33 articles. Following the analysis of the studies, it was inferred that 42.47% of the artifacts were classified as traditional and 57.52% as modern. Budgeting practices, followed by strategic planning practices, were the most extensively explored in the literature, appearing in 57.57% and 51.51% of the studies, respectively. Methods of cost determination such as Backflush Costing, Life-Cycle Costing, and Target Costing were considered innovative, along with the use of Break-Even Analysis as a performance measure, and Reward Systems and Quality Management as management philosophies. Additionally, a set of artifacts was identified for the integrated informational management of performance, encompassing cost management (27.27%), accounting management (12.12%), financial management (42.42%), and data and information management (33.33%). Overall, the research suggests elements for the proposition of a fifth evolutionary stage of management accounting, focusing on integrated informational performance management through the use of performance indicators.

Keywords: Managerial Artifacts. Management Accounting. Controllershship Instrument.

2.1 Introdução

No ambiente empresarial as informações são diferenciais de apoio ao processo decisório e suas contribuições podem ajudar no planejamento, na redução de custos e no desenvolvimento de novos produtos, sendo que a implementação de controles de gestão, aliados ao uso de um sistema gerencial, favorecem o desempenho organizacional (Machado et al., 2021).

A eficácia do desempenho organizacional está intrinsecamente relacionada ao papel da contabilidade gerencial, ao uso de controles, artefatos e práticas gerenciais (Moores & Yuen, 2001; Wahyuni & Triatmanto, 2020). A contabilidade gerencial como uma estrutura organizacional, pode ser entendida como uma área que advém do conhecimento contábil, capaz de criar, modelar, construir e prover controles e informações, focada no apoio à gestão econômico-financeira das organizações (Russo et al., 2022). Sistemas de informações contábeis confiáveis permitem aprimorar o desempenho organizacional, por meio de controles e da gestão dos recursos (Ayodele et al., 2021; Tsahurudu & Carnegie, 2018).

Os artefatos da contabilidade gerencial são capazes de atender tanto as funções operacionais, como auxiliar no planejamento e no processo decisório (Adu-Gyamfi & Chipwere, 2020; Ahmad & Zabri, 2015; Langfield-Smith et al., 2018; Nuhu et al., 2023). Os artefatos gerenciais são classificados em tradicionais e modernos, e oferecem informações para apoiar e priorizar estratégias, incluindo estimativas de custos de produção, a avaliação dos processos, possibilitando controlar, planejar e gerir os resultados (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Johnson & Kaplan, 1987; Shank & Govindarajan, 1993).

Ainda, é possível encontrar no ambiente das organizações controles gerenciais específicos da realidade de cada empresa. Os controles são estabelecidos pelas entidades, visando auxiliar nos processos operacionais, nas formulações estratégicas e na codificação das operações, gerando informações para os gestores (Jaworski, 1988; Kaveski & Beuren, 2022). Ainda, há controles que derivam de processos culturais, valores, crenças, estilos e tradições, influenciando de forma indireta o comportamento dos indivíduos e na forma de fazer ou manter as operações do ambiente (Falkenberg & Herremans, 1995; Kaveski & Beuren, 2022; Langfield-Smith, 1997).

Dessa forma, este estudo baseia-se na seguinte problemática norteadora: quais artefatos gerenciais são retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial? O propósito deste estudo é evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores.

Este artigo justifica-se quanto a necessidade de elucidar os artefatos gerenciais mais usuais, de modo a evidenciar os níveis de controle e a evolução dos processos adotados pelas organizações. Esse alinhamento permite que as organizações tornem os seus processos mais adaptáveis e eficazes às suas estratégias (Espejo et al., 2009; Souza & Gasparetto, 2020; *Chartered Global Management Accounting - CGMA*, 2023). Nesta perspectiva, as pesquisas, particularmente no campo da contabilidade gerencial, não se limitam apenas a estudos que produzem conhecimento, mas também abrangem análises críticas do conhecimento produzido (Frezatti et al., 2009). Al-Dhubaibi et al. (2023) evidenciam as relações do uso de artefatos gerenciais com o desempenho financeiro e não financeiro das empresas, destacando o papel dos artefatos gerenciais para a execução dos objetivos estratégicos de curto e longo prazo. Baseado nisto, a abordagem deste estudo permite uma argumentação que destaca as especificidades dos artefatos gerenciais e considerando as oportunidades e impactos que eles podem trazer para as organizações.

Portanto, este estudo proporciona uma visão panorâmica mais atualizada dos artefatos organizacionais em evidência e permite contribuir com estudos anteriores, como o de Silva et al. (2021), os quais indicam um atraso na adoção de artefatos de gestão considerados modernos,

e pertencentes ao terceiro e quarto estágios evolutivos. Esta pesquisa evidencia novos artefatos gerenciais e o uso dessas informações, ensejando colaborar para a literatura na área de controle gerencial, e auxiliar os gestores ao entendimento e visualização das tendências do uso de artefatos gerenciais.

2.2 Estágios Evolutivos dos Artefatos Gerenciais

A contabilidade gerencial está voltada para atender os interesses dos usuários internos, com informações financeiras e não financeiras, para possibilitar a tomada de decisão pelos gestores, e essas informações podem gerar execuções estratégicas e vantagens competitivas sustentáveis às organizações (Atkinson et al., 2015). Ao longo dos anos, surgiram controles e artefatos gerenciais capazes de produzir informações, instrumentos de controle e gestão, que favorecem as práticas organizacionais e o processo de tomada de decisão (Venturini & Carraro, 2020). Conforme a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998) e Venturini e Carraro (2020), a Contabilidade Gerencial ou a Contabilidade de Gestão possui quatro estágios evolutivos, os quais estão focados em dimensões de relevância nas organizações:

- (i) O primeiro estágio evolutivo é anterior a 1950, sendo voltado para o controle de custos e o controle financeiro; para atingir esse objetivo é necessário usar técnicas orçamentárias em conjunto com a contabilidade financeira.
- (ii) Já o segundo estágio, que aconteceu por volta de 1965, utilizava-se de procedimentos de análise de decisão e contabilidade por responsabilidade, com o propósito de fornecer informações para o controle e planejamento gerencial.
- (iii) Por consequência, o terceiro estágio surgiu em meados de 1985, com o intuito de reduzir os desperdícios de recursos, usando métodos de análise de processos e da administração estratégica de custos.
- (iv) E, por fim, o quarto estágio evolutivo surgiu por volta de 1995, focado em criar e gerar valores através do uso efetivo dos recursos e das tecnologias, observando informações de direcionadores aos clientes, aos acionistas e à inovação organizacional.

Em cada fase ou estágio da contabilidade gerencial, há artefatos gerenciais designados ou propostos para cada estágio. Como essas fases estão interligadas, não há necessidade de finalizar um estágio para que o próximo inicie, pois os artefatos gerenciais são independentes e podem ser utilizados de forma contínua ou concomitantes (Kruger et al., 2022). O uso correto dos artefatos gerenciais é um fator necessário para a geração de informações, capazes de contribuir de forma assertiva para redução das perdas, desperdícios e qualidade dos recursos, bem como na criação de valores para os gestores, acionistas, clientes e outros credores (Venturini & Carraro, 2020).

A evolução das práticas de contabilidade gerencial e as mudanças no ambiente operacional propiciaram duas categorias de artefatos gerenciais: (i) os tradicionais, que são aqueles voltados para a área financeira, mais restrita, considerada interna e de curto prazo; (ii) os modernos, que são os mais amplos, estratégicos e voltados aos interesses externos e de natureza de longo prazo (Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Chenhall, 2003; Nuhu et al., 2023; Oyewo, 2022). Os artefatos gerenciais podem auxiliar as empresas e seus gestores no enfrentamento de desafios competitivos do ambiente contemporâneo (Davila & Foster, 2005; Oyewo, 2022; Nuhu et al., 2023).

A Tabela 1 classifica os artefatos gerenciais em tradicionais e modernos, e demonstra em quais etapas dos estágios evolutivos eles foram inseridos.

Tabela 1*Classificação dos artefatos de Contabilidade Gerencial*

Enfoque	Foco	1º Estágio 1950	2º Estágio 1965	3º Estágio 1985	4º Estágio 1995
Métodos e sistema de custeio	Custeio por Absorção	Tradicional			
	Custeio Padrão	Tradicional			
	Custeio Variável	Tradicional			
	Custeio Baseado em Atividade			Moderno	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			Moderno	
	Preço de transferência		Tradicional		
	Moeda constante		Tradicional		
	Valor presente		Tradicional		
	Retorno sobre o Investimento	Tradicional			
	<i>Benchmarking</i>			Moderno	
	EVA (<i>Economic Value Added</i>)				Moderno
	Orçamento		Tradicional		
	Simulação				Moderno
	Descentralização		Tradicional		
Filosofias e modelos de gestão	Kaizen			Moderno	
	Just in time			Moderno	
	Teoria das Restrições			Moderno	
	Planejamento estratégico			Moderno	
	Gestão Baseada em atividades			Moderno	
	Simulação				Moderno
	GECON				Moderno
	<i>Balanced Scorecard</i>				Moderno
	Gestão Baseada em Valor (VBM)				Moderno

Fonte: Adaptado de Soutes (2006).

Conforme a Tabela 1, observa-se que o primeiro e o segundo estágios evolutivos da contabilidade gerencial contemplam artefatos tradicionais e o terceiro e o quarto estágios evolutivos agregam o surgimento dos artefatos modernos. Soutes (2006), Oliveira, Marques e Cintra (2020) indicam que a estrutura de classificação dos artefatos da contabilidade gerencial, em tradicionais e modernos, está baseada no *International Management Accounting Practices 1* (IMAP-1), apresentado pelo IFAC (1998).

Soutes (2006) e Oliveira et al. (2020) indicam que empresas brasileiras, em sua grande maioria, não utilizam artefatos modernos, especialmente as que estão classificadas no último estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Oliveira et al. (2020) e Kruger et al. (2022) reforçam que tanto empresas nacionais quanto internacionais, predominantemente, utilizam artefatos de controle gerencial classificados no primeiro e no segundo estágios evolutivos, considerados tradicionais, embora outras empresas também passaram a utilizar artefatos denominados modernos, sendo que seu uso é atrelado à maturidade organizacional e à própria evolução dos controles gerenciais pelas organizações e suas demandas informacionais para apoiar as decisões.

O sistema de controle gerencial (SCG) pode ser considerado como um instrumento que possibilita a harmonização das habilidades, ações e o desempenho dos indivíduos perante os anseios organizacionais (Cardinal et al., 2017; Kaveski & Beuren, 2022). Para Chenhall e Moers (2015), Mattos et al. (2023), o SCG representa o conjunto de controles de processamento e saída de atividades ou informações organizacionais, capazes de contribuir de forma efetiva para o alcance dos objetivos estratégicos de uma empresa. O SCG permite inspecionar, monitorar e controlar as operações, no intuito de controlar as atividades e os recursos (Sihag & Rijdsdijk, 2019). Outra visão é que o SCG é desenvolvido para alcançar os objetivos das organizações e não do interesse próprio dos gestores ou colaboradores, alinhando as metas e

ações aos objetivos corporativos (Giustina et al., 2020; Kaveski & Beuren, 2022; Mattos et al., 2023).

Os controles gerenciais representam os mecanismos de registros instituídos nos processos internos, os quais refletem e influenciam nos comportamentos de grupos, indivíduos e das próprias organizações, com o propósito de auxiliar nos processos operacionais, na formulação de estratégias e na codificação das informações (Jaworski, 1988; Kaveski & Beuren, 2022). O uso de artefatos gerenciais oportuniza informações que melhoram a gestão dos objetivos estratégicos de curto e longo prazo (Al-Dhubaibi et al., 2023).

De forma geral, os controles gerenciais podem contribuir com o processo de gestão das organizações, subsidiando as decisões (Santos et al., 2022), auxiliando as diferentes empresas em seus distintos ambientes de atuação e negócios (Kruger et al., 2022), consequentemente, o uso de SCG distintos também influencia na diversidade de artefatos gerenciais (tradicionais ou modernos) utilizados pelas empresas (Mattos et al., 2023). Shaik (2023) destaca que os artefatos gerenciais continuam se desenvolvendo, à medida que as empresas encontram problemas que precisam ser resolvidos, bem como o ambiente externo influencia mudanças no uso dos artefatos gerenciais pelas organizações.

2.3 Procedimentos Metodológicos

Metodologicamente o estudo é caracterizado como descritivo, realizado a partir de uma pesquisa bibliográfica, de cunho qualitativo. A construção da revisão teórica sobre os artefatos da contabilidade gerencial iniciou a partir da seleção da base de dados, a qual delimitou o campo amostral, que resulta em um conjunto de estudos disponíveis a serem considerados no processo de seleção dos artigos (Tasca et al., 2010; Ensslin et al., 2010). Para representar a fonte de dados foi escolhido de forma primária o Periódico da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes).

Definido o campo amostral, o próximo passo foi a construção das palavras-chave que foram caracterizadas como o primeiro filtro para a seleção dos artigos. Com vista em um estudo cuja linha seja de artefatos de contabilidade gerencial, os pesquisadores determinaram *a priori* as palavras-chave: “*management accounting*” AND “*management accounting practice*” OR “*global management accounting principles*”, com termos em cada eixo e separados com os conectores booleanos “AND” e “OR”, a formação da *string* ficou alinhada com o propósito da pesquisa em desenvolvimento.

Após uma análise de aderência e conformidade com as intenções do estudo, definiu-se a construção de uma nova “*string*” de busca, que ficou constituída por “contabilidade gerencial” OR “controladoria” OR “*management accounting*” OR “*controllership*” AND “práticas de contabilidade gerencial” OR “princípios globais de contabilidade gerencial” OR “*management accounting practices*” OR “*global management accounting principles*”.

Com a posse das palavras-chave e das bases, foram aplicados alguns critérios para a seleção dos artigos brutos finais, sendo os critérios: (i) *open access* (estudos com acesso aberto); (ii) inglês, português e espanhol; (iii) período de 2014 a maio de 2024. O levantamento dos estudos ocorreu entre os dias 21 de junho de 2024 e 25 de junho de 2024, que constituiu o primeiro passo para a seleção do portfólio da pesquisa.

Tabela 2
Bases de dados

Bases de dados	Quantidade de artigos	Percentual (%)
EBSCO	35	8,97%
Emerald	72	18,46%
SciElo	9	2,30%

Science Direct	87	22,30%
Scopus	90	23,07%
SPELL	46	11,79%
Web of Science	51	13,11%
TOTAL	390	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme os critérios estabelecidos, foram encontrados 390 artigos dentro das bases de dados, consoante a Tabela 2. Os artigos foram baixados a partir de uma extensão denominada “RIS” compatível com a ferramenta para gerenciamento de portfólios bibliográficos *State of the Art Through Systematic Review (StArt)*, sendo um *software* desenvolvido pelo Laboratório de Pesquisa em Engenharia de *Software* da Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR), que possui como objetivo auxiliar na condução de técnicas de Revisão Sistemáticas (Cerrao et al., 2019). A estrutura do *StArt* é dada em três momentos: (i) planejamento, composto por um protocolo de busca; (ii) execução, formado por etapas de inclusão, seleção dos estudos e extração de dados; (iii) sumarização, que é o registro dos resultados da revisão.

Utilizou-se como protocolo a estrutura proposta por Biolchini et al. (2007) formada por: título; pesquisadores; descrição; objetivos; questão principal; intervenção; controle; população; resultados; aplicação; palavra-chave; critérios de seleção de fontes; idiomas dos estudos; métodos de busca de fontes; mecanismos de fontes; critérios de inclusão e exclusão de estudos; e definição dos tipos de estudos.

Os critérios de inclusão e exclusão dos estudos foram definidos no protocolo do qual compõe a ferramenta *StArt*. Com o protocolo formulado, foi possível dar início à importação dos estudos selecionados na Tabela 2 em formato “RIS”, para dentro do *StArt*. A etapa de filtragem e seleção segue critérios do protocolo de Biolchini et al. (2007). Ou seja, para incluir ou excluir os artigos, o *StArt* segue de forma direcionada o protocolo para a escolha dos artigos. Na etapa de filtragem e seleção, os resultados alcançados aconteceram da seguinte maneira: (i) identificação dos duplicados, que representa 12% do montante total de 390 artigos; (ii) critério de rejeição ocorreu da seguinte forma: a) *score* 0 e 3, que é a incidência de palavras-chave no título, resumo e nas *Keywords* dos artigos; b) não estão associados ao tema pesquisado; c) não foram aplicados em empresas; d) revisões sistemáticas; e) publicação anterior a 2020, totalizando 294 artigos, que representam 75%. Resultou, assim, uma amostra primária de 45 estudos, que equivalem a 12% do total dos estudos do portfólio.

A etapa de extração contém alguns critérios a serem seguidos, como: (i) objetivos; (ii) questão problema; (iii) metodologia; (iv) referencial teórico; (v) resultados; (vi) conclusões; e (vii) sugestão de pesquisas futuras. Para preencher todos esses campos fez-se necessário uma leitura na íntegra de cada artigo - o preenchimento de cada campo permite construir o formulário de extração. Após essa análise identificou-se 3 artigos duplicados (por títulos inglês/português) e 9 artigos que não atendiam o escopo e critérios estabelecidos no protocolo, resultando no portfólio final de 33 pesquisas aderentes e que passaram a compor o referencial bibliográfico do estudo (conforme a relação enumerada apresentada no Apêndice). Esses artigos foram analisados considerando as seguintes lentes de análise de conteúdo, segundo a metodologia proposta por Bardin (2011):

- (i) Estratégia de pesquisa: foram considerados para o portfólio bibliográfico somente estudos empíricos, de natureza aplicada;
- (ii) Abordagem dos Artefatos Gerenciais: analisou-se os artefatos gerenciais observados pelos pesquisadores no decorrer dos seus estudos, verificando-se a identificação de artefatos tradicionais, modernos e outros considerados como inovadores;

- (iii) Especificidades dos Artefatos Gerenciais: analisou-se os resultados depreendidos por cada autor, observando-se o detalhamento dos artefatos utilizados pelos estudos.

A apresentação dos resultados foi realizada a partir da organização teórica de Soutes (2006), contemplando o enfoque, o foco e os estágios (tradicionais e modernos), bem como posteriormente agregou-se para artefatos não evidenciados no modelo inicial, o 5º estágio e considerando-se como gestão informacional integrada os artefatos voltados para a gestão de desempenho não evidenciados na estrutura inicialmente apresentada pelo IFAC (1998).

2.4 Análise e Interpretação dos Resultados

Após as etapas apresentadas na seção anterior, o portfólio bibliográfico foi analisado conforme as lentes de análise citadas, visando resumir e extrair as conclusões sobre os artefatos e instrumentos de controle gerencial. De acordo com a segunda e a terceira lente de análise, alocou-se os artefatos gerenciais relatados por cada autor, em seus respectivos contextos e estágios evolutivos, respectivamente, e observou-se a classificação entre artefatos tradicionais e modernos, e posteriormente, o detalhamento das práticas de gestão utilizadas.

A literatura apresenta de forma intuitiva os três enfoques dos artefatos da contabilidade gerencial, que são: (i) métodos e sistema de custeio, (ii) métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, (iii) filosofias e modelos de gestão. No entanto, identificaram-se outros artefatos gerenciais que não são contemplados no constructo dos estágios evolutivos (conforme a Tabela 1 deste estudo). Estes artefatos são apresentados na análise com uma nova forma de classificação (5º estágio), adicionando também um novo enfoque denominado Gestão Informacional Integrada, conforme a Tabela 3.

A Tabela 3 apresenta a classificação dos estudos conforme o uso dos artefatos, observando-se os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. A partir da análise dos estudos e da alocação dos artefatos em seus determinados contextos, é possível inferir que 42,47% dos artefatos classificam-se como tradicionais e 57,52% como modernos.

Tabela 3

Definição dos artefatos da CG com seus respectivos estágios e enfoque

Enfoque	Foco	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio	5º Estágio
		Tradicionais		Modernos		
Métodos e sistema de custeio	Custeio Absorção	33				
	Custeio ABC			13;17;19; 20; 21		
	Custeio Padrão	10;12;13;19				
	Custeio Variável	28				
	Análise Custo-Volume-Lucro					9;19;31
	Custeio Backflush					21
	Custeio do Ciclo de Vida					19;20
	Custeio Alvo (Target Costing)					9;20;21
Métodos de mensuração e avaliação e	Benchmarking			11;13;21; 25;30		
	EVA				33	
	Moeda constante		3;31			

medidas de desempenho	Retorno sobre o Investimento	19;22;28				
	Ponto de Equilíbrio					3;10
	BSC				11;13;25	
	GECON				25	
	Simulação				26	
	Gestão Baseada em Atividades			11;13;17;19		
	Just in time			25		
	Kaizen			21;25;33		
Filosofias e modelos de gestão	Orçamento	1;3;9;10;13;14;19;20;23;24;25;26;27;28;29;30;31;32;33				
	Planejamento estratégico			1;3;4;5;6;7;911;13;14;18;23;24;25;26;29;31		
	Sistema de recompensa					7
	Gestão da Qualidade total					11, 13, 15
Gestão informacional integrada de desempenho	Indicadores de desempenho e/ou KPIs	1;2;3;4;6;8;9;11;12;16;18;19;23;26;28;30;31;33		11;13;15		1;7;13;15;17;19;22;27;30
Total		27	21	38	06	21

Legenda: *a identificação dos artigos apresentados de forma numérica é apresentada no Apêndice do artigo.

OBS: Indicadas em amarelo as inserções realizadas a partir da análise.

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os resultados da análise de conteúdo realizada, conforme a Tabela 3, pode-se observar a indicação de indicadores de avaliação de desempenho (conjunto de métricas, indicadores e/ou KPIs), os quais não estavam evidenciados no modelo teórico inicial de Soutes (2006). Observa-se na Tabela 3 os métodos de apuração de custos, como o Custeio *Backflush*, Custeio do Ciclo de Vida, Custeio Alvo (*Target Costing*) e Análise Custo-Volume-Lucro; o uso do Ponto de Equilíbrio como medida de desempenho, e o Sistema de Recompensa e a Gestão da Qualidade como Filosofia de Gestão. Ainda, denominou-se Gestão Informacional Integrada o conjunto de artefatos evidenciados para a gestão de desempenho, sendo que representam um conjunto informacional que agrega dados e as informações de gestão de custos, gestão contábil e gestão financeira.

A partir dos artefatos tradicionais e modernos, observou-se o desenvolvimento de um 5º estágio evolutivo da contabilidade gerencial, composto pelo uso integrado das informações geradas pelos artefatos gerenciais. A Tabela 3 agrega elementos do 5º estágio denominado: Gestão integrada de desempenho, que apresenta novos artefatos, todavia, observou-se que estes se relacionam com o enfoque de métodos e sistema de custeio (sendo identificados elementos como a análise custo-volume-lucro, custeio *backflush*, custeio do ciclo de vida, custeio alvo). Identificaram-se artefatos voltados ao enfoque dos métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (Ponto de Equilíbrio) e no enfoque de Filosofias e modelos de gestão (sistemas de recompensa e gestão da qualidade), bem como observou um conjunto de artefatos denominados como Gestão Informacional Integrada, compostos por indicadores e ou KPIs para avaliar o desempenho, os quais consideram indicadores baseados em: (i) Gestão de dados e

informações; (ii) Gestão de custos; (iii) Gestão contábil; e (iii) Gestão financeira. O conjunto desses artefatos utilizados de forma integrada, geralmente por meio de tecnologias, oportuniza informações para a gestão e avaliação de desempenho, por meio de análises integradas dos resultados operacionais do passado, mas também permite realizar projeções futuras.

Pode-se observar na Tabela 3 a classificação numérica dos estudos (conforme a apresentação indicada no Apêndice da pesquisa), contemplando os artefatos identificados em cada pesquisa. Na sequência observa-se a relação destes artefatos com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Foram considerados como 5º estágio os elementos que não estavam indicados no constructo inicial (Tabela 1), bem como o enfoque voltado para a gestão informacional integrada de desempenho.

Expondo uma visão mais crítica e profunda, Russo et al. (2022) apresentam como artefato gerencial as medidas de avaliação de desempenho, sendo que a partir da análise do estudo é possível inferir que contempla relatórios orçamentários e a gestão contábil de informações, destacando a importância da adoção de diretrizes contábeis e sua operacionalização, bem como a influência dessas diretrizes nos resultados, justificando a relevância da gestão das informações contábeis para a avaliação de desempenho. Ayodele et al. (2021) também destacam os artefatos de gestão contábil com papel mediador e de benefícios à organização, especialmente porque contempla o sistema de informação contábil (SIC) (processos e técnicas de coleta de dados, classificação, registro, processamento, análise e interpretação dos recursos) das entidades.

Neste sentido, pode-se constatar que a gestão informacional integrada de desempenho contempla um novo enfoque da contabilidade gerencial, composta por indicadores de desempenho e ou KPIs, extraídos a partir do conjunto de dados e informações de gestão, as informações de gestão de custos, gestão contábil e gestão financeira. Conforme o detalhamento apresentado na Tabela 4 destacam-se indicadores de desempenho observados.

Tabela 4

Detalhamento da gestão informacional integrada de desempenho por meio de indicadores e KPIs

Gestão informacional integrada de desempenho	
Gestão informacional integrada de desempenho (Indicadores e/ou KPIs)	i) Gestão de dados e informações: Relatório Orçamentário (1); Sistema de Recompensa (7); Indicadores não financeiros [<i>satisfação do cliente, número de devoluções; tempo médio para atender um cliente, número de vendas diárias, satisfação dos empregados, absenteísmo</i>] (15;19;30); Relatório de desempenho do concorrente (17); Relatórios de Comparação (17); Relatório de desempenho integrado e medição (17); Monitoramento de posição competitiva (17;19); Relatórios de Lucro operacional, crescimento de vendas, análise de variância, índice de lucro bruto, fluxo de caixa, entrega no prazo, venda/mão de obra direta (22); Medidas financeiras [<i>Faturamento, margem de lucro</i>] (30); Ponto de Equilíbrio (3;10); Valor econômico adicionado [comparação da rentabilidade da empresa com a rentabilidade de uma aplicação financeira] (30); <i>Total Quality Management</i> (11;13;15).
	ii) Gestão de custos: Análise de Custo-Benefício (13); Análise de Cadeia de Valores (11;13;17); Análise de Cliente ao Longo da Vida (17); Análise Custo-Volume-Lucro (9;19;31); Custeio <i>Backflush</i> (21); Custeio do Ciclo de Vida (19;20); Custeio Alvo (<i>Target Costing</i>) (9;20;21); Análise de Rentabilidade do Produto (27).
	iii) Gestão Contábil: Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS (1); Legislação Fiscal (1); Políticas Contábeis Internas (1); Sistema de Informação Contábil (8); Escrituração [<i>contábil e fiscal</i>] (26;28); Consolidação das demonstrações Contábeis (28); Divulgação das Informações Contábeis (28); Análise de Balanço (28); Orientação Fiscal (28); Planejamento Tributário (28); Gestão e Controle de Impostos (28).

iv) Gestão Financeira: Disponibilidade Financeira (1); Gestão de Recebíveis (1); Gestão de Contas (2); Fluxo de caixa (3;16;28;31); Alavancagem (4); Retorno sobre Ativo - ROA (4); Estratégia Financeira (6); Análise de Rentabilidade do Cliente (17;19;27); Demonstrações Financeiras (18); Margem de contribuição (31); Rentabilidade de produto (31); Lucratividade por produto (31); Controle e Avaliação Financeira [*Projeções de fluxo de caixa, projeções de venda, orçamento operacional; análise dos custos por tipo de cliente, análise do desempenho financeiro em relação à meta preestabelecida, procedimentos de aprovação de investimento de capital e procedimentos de aprovação de despesas operacionais*] (28;30;33).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se constatar que existe o uso integrado de informações, extraídas a partir dos artefatos gerenciais, neste aspecto os autores propõem o enfoque do 5º estágio da contabilidade gerencial, denominando-o de gestão informacional integrada de desempenho. Partindo do pressuposto de que as organizações têm como objetivo sua continuidade, é importante destacar que a existência da diversidade de controles está associada às medidas de adaptação, que envolve a capacidade de inovação e aprendizagem (Cardinal et al., 2017; Mattos et al., 2023). Em outra ótica, o estudo de Al-Dhubaibi et al. (2023) demonstra que a gestão de desempenho permite identificar medidas não financeiras, como os indicadores relacionados aos clientes, por exemplo. Assim, o estudo permite observar a evolução de artefatos gerenciais a partir do marco temporal apresentado na Figura 1, associando a adequação das necessidades das organizações às suas finalidades.

Existem indícios de que todos os artefatos gerenciais desempenham suas funções voltadas para o interesse dos usuários internos, sendo que a habilidade gerencial influencia positivamente o desempenho organizacional, no entanto nem sempre os estudos confirmam a harmonização do uso de artefatos e sua relação com o desempenho das entidades (Mattos et al., 2023). Nesta perspectiva, os resultados do estudo evidenciam a amplitude de medidas de gestão de desempenho, contemplando artefatos gerenciais que agregam controles tradicionais e modernos, que envolvem a gestão de custos, a gestão contábil e a gestão financeira, gerando indicadores para a gestão informacional integrada.

Considerando todas os artefatos, destacam-se o orçamento e o planejamento estratégico, presentes em 57,57% e 51,51% dos estudos, respectivamente; tais artefatos pertencem ao terceiro enfoque, denominado Filosofias e Modelos de Gestão. Em seguida, destacaram-se os estudos que apresentam artefatos de avaliação de desempenho, considerando as perspectivas da gestão de custos (27,27%), gestão contábil (12,12%), gestão financeira (42,42%) e gestão de dados e informações (33,33%), que abrangem os artefatos pertencentes ao 5º estágio da Contabilidade Gerencial, conforme a proposição realizada pela análise desse conteúdo.

Após a identificação das características predominantes das pesquisas examinadas, apresentou-se um novo estágio (5º estágio da contabilidade gerencial), a partir das evoluções observadas na literatura (apresentados na Tabela 3). A análise permite observar a utilização de informações gerenciais para subsidiar o processo de tomada de decisão, sobretudo no que se refere ao uso de artefatos modernos e que oportunizam informações estratégicas, sendo estes evidenciados nos estágios evolutivos modernos da contabilidade gerencial, corroborando com os resultados da pesquisa de Kruger et al. (2022).

No contexto dos artefatos modernos, as organizações contábeis estão cada vez mais familiarizadas, de modo a oferecerem diversas simulações de cenários e planejamento estratégico (Venturini & Carraro, 2020). No entanto, este estudo destaca que a literatura se concentra predominantemente nas práticas relacionadas aos artefatos orçamentários e, no planejamento estratégico. Em relação aos artefatos reconhecidos e disponibilizados, constatou-se que os tradicionais estão presentes, sobretudo, artefatos modernos, os quais são impulsionados durante o tempo, como é o caso do planejamento estratégico, pertencente ao

terceiro estágio (Santos et al., 2018). Quanto ao segundo estágio, o controle orçamentário é o artefato mais incisivo e presente nas discussões (Venturini & Carraro, 2020).

Em síntese, o estudo evidenciou um panorama dos artefatos de controle gerencial presentes na literatura e os resultados depreendidos por artigos científicos classificados como estudos empíricos, os quais, em sua grande maioria, analisaram a correlação das teorias ou outras variáveis que influenciam no uso de artefatos gerenciais, com o propósito de demonstrar como essas influências são benéficas para o contexto organizacional e no processo de gestão das empresas.

2.5 Considerações Finais

Com base na relevância para o desenvolvimento de pesquisas acadêmicas sobre os artefatos da contabilidade gerencial, o presente estudo objetivou evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores.

Com o intuito de alcançar o objetivo da pesquisa, foi desenvolvido o “Estado da Arte” sobre o tema, fundamentado em premissas que contemplam levantamentos direcionados nas bases de dados, seguindo critérios de seleção. Em relação à análise dos estudos, a partir da análise de conteúdo do portfólio final, destacaram-se as práticas orçamentárias e de planejamento estratégico como artefatos gerenciais mais usuais e presentes nos estudos observados. Quanto aos estágios evolutivos, evidenciou-se que o terceiro estágio está sobrestante aos demais, seguido do primeiro estágio.

O estudo contribui com a literatura ao realizar a sugestão do quinto estágio da contabilidade gerencial, composto por indicadores de avaliação de desempenho (conjunto de métricas, indicadores e/ou KPIs), os quais englobam métodos de apuração de custos, como o Custeio *Backflush*, Custeio do Ciclo de Vida, Custeio Alvo (*Target Costing*) e Análise Custo-Volume-Lucro; o uso do Ponto de Equilíbrio como medida de desempenho, e o Sistema de Recompensa e gestão da qualidade como Filosofia de Gestão. Em complemento, denominou-se como métodos de gestão inovadores o conjunto de artefatos evidenciados para a gestão informacional integrada de desempenho, sendo que representam um conjunto de dados que agregam as informações de gestão de custos, gestão contábil e gestão financeira. Quanto à contribuição para a prática, o estudo dá luz às tendências de uso integrado dos artefatos gerenciais, especialmente na composição da gestão informacional integrada de desempenho, que congrega informações integradas de gestão e indicadores, da gestão de custos, gestão contábil e gestão financeira.

De forma geral, a pesquisa corrobora e contribui para a literatura ao sugerir o quinto estágio evolutivo da contabilidade gerencial, sendo identificado o uso integrado de artefatos a partir da pesquisa, os quais formam a composição da gestão informacional integrada, com indicadores para acompanhar e avaliar o desempenho organizacional, incluindo informações de custos, contábeis e financeiras. Os resultados se limitam à análise do portfólio bibliográfico para propor as indicações do 5º estágio da contabilidade gerencial, neste aspecto o uso de indicadores de sustentabilidade e sistemas de inteligência artificial podem ser investigados de forma complementar. Para novos estudos, sugere-se a investigação da evolução de artefatos de controle gerencial, observando maior período temporal, visto que este estudo se limitou à análise dos últimos cinco anos da literatura, bem como considerar práticas empresariais e as percepções dos gestores, visando identificar outros controles gerenciais.

2.6 Referências

- Adu-Gyamfi, J., & Chipwere, K. Y. W. (2020). The impact of management accounting practices on the performance of manufacturing firms: an empirical evidence from Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(20), 100–113.
- Ahmad, K., & Zabri, S. M. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22(4), 762–781. <https://doi.org/10.1108/JSBED-04-2012-0057>
- Álvarez, C. B., Adhikari, P., & Gómez Mejía, A. (2021). Management accounting practices and efficiency in a Colombian multi-utility conglomerate. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 714–734. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0045>
- Al-Dhubaibi, A. A. S., Sanusi, Z. M., Hasnan, S., & Yusuf, S. N. S. (2023). The association between management accounting advancement and corporate performance: an application of IFAC conception for management accounting evolution. *Quality - Access to Success*, 24(195), 272–279. <https://doi.org/10.47750/QAS/24.195.32>
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2015) *Contabilidade gerencial* (4. ed.). Atlas.
- Ayodele, O. F., Yao, L., Haron, H. B., Eaw, H. C. (2021). Knowledge management and organizational performance: the neglected role of institutional accounting practices. *International Journal of Business and Society*, 22(3), 1639–1655. <https://doi.org/10.33736/ijbs.4327.2021>
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Barreto, C. Z., & Brás, F. A., (2023). The impact of SMES characteristics on management accounting practices: Evidence from the state of Amazonas. *Contaduría y Administración*, 68(3), 79–106. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2023.4663>
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1), 3–31.
- Biolchini, J. C., Mian, P. G., Natali, A. C. C., Conte, T. U., & Travassos, G. H. (2007). Scientific research ontology to support systematic review in software engineering. *Advanced Engineering Informatics*, 21(2), 133–151.
- Bui, N. T., Le, O. T. T., & Nguyen, P. T. T. (2020). Management accounting practices among vietnamese small and medium enterprises. *Asian Economic and Financial Review*, 10(1), 94–115. <https://doi.org/10.18488/journal.aefr.2020.101.94.115>
- Campanale, C., Cinquini, L., & Grossi, G. (2021). The role of multiple values in developing management accounting practices in hybrid organizations. *British Accounting Review*, 53(6). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2021.100999>
- Cardinal, L. B., Kreutzer, M., & Miller, C. C. (2017). An aspirational view of organizational control research: Re-invigorating empirical work to better meet the challenges of 21st century organizations. *Academy of Management Annals*, 11(2), 559–592. <https://psycnet.apa.org/doi/10.5465/annals.2014.0086>
- Cerrao, N. G., Jesus, A. F., & Castro, F. F. (2019). O método de revisão sistemática da literatura (RS) na área da ciência da informação no Brasil: análise de dados de pesquisa. *Informação & Tecnologia*, 5(1), 105–116. <https://doi.org/10.22478/ufpb.2358-3908.2018v5n1.38083>
- Chartered Global Management Accounting. (2023). *Global Management Accounting Principles - Effective management accounting: Improving Decisions and Building Successful Organizations*. CGMA.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127–168.

- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>
- Correia, E. E., Lima, A., & Ching, H. Y. (2020). Práticas da Contabilidade Gerencial, Qualidade e Desempenho no Contexto de um Monopólio Natural. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 14(2). <https://doi.org/10.17524/repec.v14i2.2461>
- 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(3), 503–518.
- Dahal, R. K. (2022). Management accounting practices and organizational performance. *Problems and Perspectives in Management*, 20(2), 33–43. [https://doi.org/10.21511/ppm.20\(2\).2022.04](https://doi.org/10.21511/ppm.20(2).2022.04)
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039–1068.
- Ensslin, L., Ensslin, S. R., Lacerda, R. D. O., & Tasca, J. E. (2010). ProKnow-C, knowledge development process-constructivist. *Processo técnico com patente de registro pendente junto ao INPI. Brasil*, 10(4), 2015.
- Espejo, M. M. dos S. B., Costa, F., Cruz, A. P. C. D., & Almeida, L. B. D. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa à contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 25–43.
- Falkenberg, L., & Herremans, I. (1995). Ethical behaviours in organizations: directed by the formal or informal systems? *Journal of Business Ethics*, 14(2), 133–143. <https://doi.org/10.1007/BF00872018>
- Frezatti, F., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(49), 6–24. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000100002>
- Giustina, K. A. D., Gasparetto, V., & Lunkes, R. J. (2020). Efeito dos estilos de liderança nos sistemas de controle gerencial e no desempenho organizacional. *Capital Científico*, 18(1). <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/6151>
- Innocenti, R., & Gasparetto, V. (2021). Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: o desafio da gestão eficiente. *Administração Pública E Gestão Social*, 13(3). <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i3.10827>
- International Federation of Accountants – IFAC. (1998) *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York.
- Jaworski, B. J. (1988). Toward a theory of marketing control: environmental context, control types, and consequences. *Journal of Marketing*, 52(3), 23–39. <https://doi.org/10.1177/002224298805200303>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaveski, I. D. S., & Beuren, I. M. (2022). Comportamento *stewardship* e desempenho gerencial em empresas familiares. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 16, e195446. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.195446>

- Kludacz-Alessandri, M. (2020). The Relationship between cost system functionality, management accounting practices, and hospital performance. *Foundations of Management*, 12(1), 223–236. <https://doi.org/10.2478/fman-2020-0017>
- 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>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Langfield-Smith, K., Thorne, H., & Hilton, R. W. (2018). *Management accounting: information for creating and managing value*: McGraw-Hill Education Sydney.
- Machado, F. T., Theiss, V., & Lavarda, C. E. F. (2021). Relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar. *Revista ADM.MADE*, 24(3), 34–54. <https://mestradoedoutoradoestacio.periodicoscientificos.com.br/index.php/admmade/article/view/8001>
- Mattos, B. M., Faia, V. S., Camacho, R. R. & Moraes, R. de O. (2023). Relação entre sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo meta-analítico de trabalhos nacionais. *Research Methods and Organizational Management*, 18(1). DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.52837
- Meyr, C. E., & Carpes, A. M. S. (2023). Isomorfismo institucional na adoção das práticas de Contabilidade Gerencial nas cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 28(2), 24–38.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00040-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00040-4)
- Nuhu, N., Baird, K. M., & Jiao, L. (2023). The Effect of traditional and contemporary management accounting practices on organizational outcomes and the moderating role of strategy. *American Business Review*, 26(1), 95–121. <https://doi.org/10.37625/abr.26.1.95-121>
- Ogungbade, O. I., & Oyerogba, E. O. (2020). Firm culture and management accounting practices among manufacturing firms in Nigeria. *Future Business Journal*, 6(1). <https://doi.org/10.1186/s43093-020-00034-9>
- Oliveira, T. C., Marques, M. D. L., & Cintra, Y. C. (2020). Artefatos de contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis da região Sudeste do Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 20(2), 31–42. <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n2t03>
- Oyewo, B. (2022). Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 921–949. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>
- Pham, D. H., Dao, T. H., & Bui, T. D. (2020). The impact of contingency factors on management accounting practices in Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 77–85. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO8.077>
- Piosik, A. (2022). The intensity of the use of management accounting systems under Industry 4.0 conditions. Confirmation from Poland. *Procedia Computer Science*, 207, 1598–1610. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2022.09.217>
- Rumman, G. A., Alkhazali, A. R., Barnat, S. E., Alzoubi, S., AlZagheer, H., Dalbough, M. A. A., Alibraheem, M. H., Ahmad, A. Y. A. B., & Darawsheh, S. R. (2024). The contemporary management accounting practices adoption in the public industry:

- Evidence from Jordan. *International Journal of Data and Network Science*, 8(2), 1237–1246. <https://doi.org/10.5267/j.ijdns.2023.11.010>
- Russo, P. T., Leandro, J. R., Borinelli, M. L., & Souza, R. P. (2022). Understanding the Deliberation Practice in a Controllorship from the Performative Judgement Perspective. *Organizações & Sociedade*, 29(101), 351–384.
- Sah, G. G. (2022). Influence of account receivable management practices on the performance of small and medium scale enterprises. *Technium Social Sciences Journal*, 32(1), 376–388. <https://doi.org/10.47577/tssj.v32i1.6679>
- Santos, E. A., Lopes, I. F., Silva, S. L. H., Monteiro, J. J., & Lunkes, R. J. (2022). Management control systems and team effectiveness: the intervening effects of information sharing and organizational identification. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(1), 003–014/015. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150101>
- Santos, V., Beuren, I. M., Corrêa, N. L., & Martins, L. B. B., (2018). Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 003–023. <https://doi.org/10.14392/asaa.2018110101>
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. The Free Press.
- Shaik, S. S. (2023). A comprehensive literature analysis on the modern perspective of management accounting, focusing on its origins and evolutionary trajectory. *Saudi Journal of Economics and Finance*, 7(11), 498–507. <https://doi.org/10.36348/sjef.2023.v07i11.004>
- Sihag, V., & Rijdsdijk, S. A. (2019). Organizational Controls and Performance Outcomes: A Meta-Analytic Assessment and Extension. *Journal of Management Studies*, 56(1), 91–133. <https://doi.org/10.1111/joms.12342>
- Silva, C., Felisbino, L. D. S., Fagundes, E., & Rengel, R. (2021). Conhecimento e aplicação de ferramentas de gestão: uma pesquisa realizada nas empresas do município de Palhoça e de Florianópolis. *Repae - Revista de Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia*, 6(1), 23–38. <https://doi.org/10.51923/repae.v6i1.170>
- Siqueira, D. D., & Lucena, W. G. L. (2023). Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 22, e3364. <https://doi.org/10.16930/2237-7662202333641>
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo].
- Souza, F. F., & Gasparetto, V. (2020a). Practices of management accounting adopted by innovative companies. *International Journal of Innovation*, 8(1), 19–39. <https://doi.org/10.5585/iji.v8i1.16477>
- Souza, R. P., Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2020b). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(45), 33–49. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p33>
- Souza, I. B., & Wanderley, C. A. (2021). Práticas de contabilidade gerencial, cultura nacional e imigração: um estudo com pequenos e médios empresários orientais instalados no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 15(2). <https://doi.org/10.17524/repec.v15i2.2764>
- Tasca, J. E., Ensslin, L., Ensslin, S. R., & Alves, M. B. M., (2010). An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. *Journal of European Industrial Training*, 34(7), 631–655. <https://doi.org/10.1108/03090591011070761>
- Thien, T. H., & Hung, N. X. (2023). Intellectual capital and investment efficiency: The

- mediating role of strategic management accounting practices. *Cogent Business and Management*, 10(2). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2207879>
- Tsahurudu, E., & Carnegie, G. (2018). *Accounting as a Social and Moral Practice*. <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/accounting-social-andmoral-practice>
- Veledar, B., Gadzo, A., & Lalic, S. (2020). Cost and management accounting in budget-funded organizations in Bosnia and Herzegovina. *Interdisciplinary Description of Complex Systems*, 18(2-B), 299–311. <https://doi.org/10.7906/indecs.18.2.16>
- Venturini, L. D. B., Carraro, W. B. W. H. (2020). Estágio Evolutivo de contabilidade gerencial em organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre-RS. *Revista Capital Científico*, 18(2), 1–15, <https://doi.org/10.5935/2177-4153.20200013>
- Wahyuni, N., & Triatmanto, B. (2020). The effect of the organizational change on company performance mediated by changes in management accounting practices. *Accounting*, 581–588. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.4.002>

2.7 Apêndice – Portifólio Bibliográfico Final

Itens	Títulos	Autores
1	Understanding the Deliberation Practice in a Controllershship from the Performative Judgement Perspective.	Russo, P. T., Leandro, J. R., Borinelli, M. L., & Souza R. P. (2022).
2	Influence of Account Receivable Management Practices on the Performance of Small and Medium Scale Enterprises.	Sah, G. G. (2022).
3	Practices of Management Accounting Adopted by Innovative Companies.	Souza, F. F. & Gasparetto, V. (2020a).
4	Global management accounting principles: Relationship between management practices and the performance of Brazilian companies.	Costa, I.L.S. & Lucena, W.G.L. (2021).
5	Management accounting practices among Vietnamese small and medium enterprises.	Bui, N.T.; Tu Le, O.T. & Nguyen, P.T.T. (2020).
6	The global management accounting principles (GMAP) and the relationship between organizational design elements.	Oyewo, B.; Tauringana, V.; Omikunle, B.M. & Owoyele, O. (2022).
7	The effect of the organizational change on company performance mediated by changes in management accounting practices.	Wahyuni, N. & Triatmanto, B. (2020).
8	Knowledge management and organizational performance: The neglected role of institutional accounting practices.	Ayodele, O.F.; Yao, L.; Haron, H.B. & Eaw, H.C. (2021).
9	Supply chain management strategies, management accounting practices and firm's growth.	Waked, S. S.; Aljaaidi, K. S. & Alanazi, I. D (2023).
10	Management Accounting Practices and Organizational Performance.	Dahal, R. K. (2022).
11	The contemporary management accounting practices adoption in the public industry: Evidence from Jordan.	Rumman, G.A.; Alkhazali, A.R.; Barnat, S.E.; Alzoubi, S.; Alzagheer, H.; Dalbough, M.A.A.; Alibraheem, M.H.; Ahmad, A.Y.A.B. & Darawsheh, S.R. (2024).
12	The relationship between cost system functionality, management accounting practices, and hospital performance.	Kludacz-Alessandri, M. (2020).
13	The Effect of Traditional and Contemporary Management Accounting Practices on Organisational Outcomes and the Moderating Role of Strategy.	Nuhu, N.A.; Baird, K.; & Jiao, L. (2023).

- 14 Management accounting practices and efficiency in a Colombian multi-utility conglomerate.
- 15 The Association between Management Accounting Advancement and Corporate Performance: An Application of IFAC Conception for Management Accounting Evolution.
- 16 How Management Accountants Purposefully Create Cash Flow Forecasts in Capital Budgeting: A Field Study of Product Development Decisions.
- 17 Intellectual capital and investment efficiency: The mediating role of strategic management accounting practices.
- 18 The role of multiple values in developing management accounting practices in hybrid organisations.
- 19 The impact of SMES characteristics on management accounting practices: Evidence from the state of Amazonas.
- 20 The intensity of the use of management accounting systems under Industry 4.0 conditions. Confirmation from Poland.
- 21 Firm culture and management accounting practices among manufacturing firms in Nigeria.
- 22 The Impact of Contingency Factors on Management Accounting Practices in Vietnam.
- 23 Cost and Management Accounting in Budget-Funded Organizations in Bósnia and Herzegovina.
- 24 Management accounting adoption in small businesses: interfaces with challenges and performance.
- 25 Práticas da Contabilidade Gerencial, Qualidade e Desempenho no Contexto de um Monopólio Natural.
- 26 Estágio Evolutivo da Contabilidade Gerencial em Organizações Contábeis de Natureza Jurídica EIRELI no Município de Porto Alegre – RS.
- 27 Innovative organization dimensions and the adoption of modern management accounting practices
- 28 Relação da Cultura Organizacional com as Práticas de Controle Gerencial em Empresas de Gestão Familiar.
- 29 Estudo sobre a Usabilidade das Práticas de Contabilidade Gerencial mais Intensamente Usadas em Empresas que Atuam no Brasil.
- 30 Práticas de Contabilidade Gerencial e Cultura Nacional: Um Estudo com Pequenos e Médias Empresas Chinesas Instalados no Brasil.
- 31 Práticas de Contabilidade Gerencial no Terceiro Setor: O Desafio da Gestão Eficiente.
- 32 Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais: um estudo à luz dos princípios globais de Contabilidade Gerencial.
- 33 Isomorfismo institucional na adoção das práticas de Contabilidade Gerencial nas cooperativas agropecuárias.
- Álvarez, C. B.; Adhikari, P. & Gómez Mejía, A. (2021).
- Al-Dhubaibi, A.A.S.; Sanusi, Z.M.; Hasnan, S. & Yusuf, S.N.S. (2023).
- Wouters, M. & Stadtherr, F. (2024).
- Thien, T.H. & Hung, N.X. (2023).
- Campanale, C.; Cinquini, L. & Grossi, G. (2021).
- Barreto, C. Z. & Brás, F. A. (2023).
- Piosik, A. (2022).
- Ogungbade, O. I. & Oyerogba, E.O. (2020).
- Pham, D.H.; Dao, T.H. & Bui, T.D. (2020).
- Veledar, B; Gadzo, A. & Lalic, S (2020).
- Ylä-Kujala, A., Kouhia-Kuusisto, K., Ikäheimonen, T., Laine, T., & Kärri, T. (2023).
- Correia, E.E., Lima, A., & Ching, H.Y. (2020).
- Venturini, L.D.B. & Carraro, W.B.W.H. (2020).
- Souza, F. F. & Gasparetto, V. (2020b).
- Machado, F. T.; Theiss, V. & Lavarda, C.E.F. (2021).
- Souza, R P; Russo, P T & Guerreiro, R (2020).
- Souza, I. B., & Wanderley, C. de A. (2021).
- Innocenti, R. & Gasparetto, V. (2021).
- Siqueira, D.D. & Lucena, W.G.L. (2023).
- Meyr, C.E. & Carpes, A.M. da S. (2023).

Fonte: Elaborado pelos autores

3 EVIDÊNCIAS ENTRE O PERFIL DOS CONTROLLERS E AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA À LUZ DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

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.

3.1 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 (Lunkes, 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, Lunkes, & 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-econômico 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.

3.2 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).

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 ixv) Tesouraria e Gestão de Caixa.

Fonte: Elaborado pelos autores.

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).

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, a 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).

3.2.1 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).

3.2.2 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, quer-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.

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: Adaptado de Hambrick e Mason (1984) e Hambrick (2007).

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.

3.3 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.

3.4 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.	Freq.	Curso de Formação	Freq.	Freq.
	Absoluta	Relativa %		Absoluta	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).

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.

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 análise da Tabela 4 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 à 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.

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.

A Tabela 6 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.

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 ($RM \leq 4,053$), 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.

3.5 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 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* brasileiros, 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.

3.6 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.
- Coglianese, 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., & Bornaia, 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 upgrinding 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 Economia 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). Perfís 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.

3.7 Apêndice – Questionário Estruturado

QUESTIONÁRIO					
IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE					
1. Sexo: () Feminino () Masculino () Prefiro não declarar () Outro:					
2. Idade: () Entre 20 e 30 anos () Entre 31 e 40 anos () Entre 41 e 50 anos () Acima de 50 anos					
FORMAÇÃO ACADÊMICA E EXPERIÊNCIA DE MERCADO					
3. Assinale o curso de Graduação que você possui:					
() Ciências Contábeis () Administração () Economia () Engenharia () Direito () Outro:					
4. Assinale a Pós-Graduação que você tem concluída:					
() Especialização () Mestrado () Doutorado () Pós-Doutorado () Não possui					
5. Assinale a frequência em que realiza cursos de capacitação:					
() 1 a 2 vezes ao ano () 3 a 4 vezes ao ano () 5 vezes ou mais () Não realiza					
6. Quais outros idiomas, além do Português, você domina?:					
() Inglês () Espanhol () Francês () Mandarim () Alemão () Não Possui () Outro:					
7. Indique a sua experiência, considerando o tempo de atuação na área de Controladoria:					
() Entre 0 a 5 anos () Entre 6 a 10 anos () Entre 11 a 15 anos () Entre 16 a 20 anos () Acima de 20 anos					
Conhecimentos e habilidades consideradas necessárias para o desempenho da função:					
• <i>Habilidades Técnicas</i> - habilidades de coleta, armazenamento, processamento e análise de informações que serão compartilhadas com as partes interessadas.					
• <i>Habilidades de Negócios</i> - conhecimento do negócio e dos ecossistemas em que opera.					
• <i>Habilidades Interpessoais</i> - capacidade de se comunicar efetivamente para influenciar decisões, ações e comportamentos.					
• <i>Habilidades de Liderança</i> - capacidade de impulsionar o desempenho da equipe, assim como, oferecer auxílio, apoio e treinamento com foco na gestão de desempenho para o alcance de resultados.					
• <i>Habilidades Digitais</i> - a capacidade de lidar com os avanços da tecnologia.					
8. Com relação as áreas de conhecimento acima, indique em uma escala de 1 a 5 a utilidade de cada uma para a função de Controller.:					
	Nenhuma	Pouco útil	Moderada	Útil	Muito útil
Habilidades Técnicas	()	()	()	()	()
Habilidades de Negócios	()	()	()	()	()

Habilidades Interpessoais () () () () ()
 Habilidades de Liderança () () () () ()
 Habilidades Digitais () () () () ()

9. Qual o ramo de atividade da empresa?: () Comércio () Indústria () Serviços () Serviços públicos

10. Qual a atividade principal da empresa?: () Alimentos e bebidas () Agronegócio () Automóveis
 () Beleza e bem-estar () Educação () Imobiliário e Construção Civil () Saúde e bem-estar () Vestuário ()
 Telefonia e tecnologia () Outro:

11. Indique o tempo de atividade da empresa.: () Até 5 anos () Entre 5 a 10 anos () Entre 11 a 20 anos () Entre
 21 a 30 anos () Acima de 31 anos

12. Em qual região está instalada a matriz da empresa? () Nordeste () Centro-Oeste () Sul () Sudeste

13. Indique quantos colaboradores a empresa possui?:

14. Indique, em uma escala de 1 a 5, o seu nível de concordância quanto ao desempenho da sua empresa em
 relação aos concorrentes:

	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Oferece produtos de maior qualidade	()	()	()	()	()
Tem clientes mais satisfeitos	()	()	()	()	()
Se adapta mais cedo às mudanças do mercado	()	()	()	()	()
Apresenta maior crescimento	()	()	()	()	()
Tem funcionários mais satisfeitos/motivados	()	()	()	()	()

ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

Para orientar a utilização de práticas de gestão foram criados os quatro Princípios Globais da Contabilidade Gerencial - PGCG ou GMAP (CGMA, 2023).

1. *A comunicação influencia e cria impacto*: objetiva *conduzir melhores decisões* sobre as *estratégias, operações, e a criação de valor sustentável*, através do *diálogo* e da *comunicação*.

2. *A informação é relevante*: objetiva *fornecer as informações necessárias* para a *criação de estratégias* bem-sucedidas e *táticas contemporâneas* de execução. Considera que as *informações relevantes* para a decisão tem *integridade*, e seu valor é baseado em sua *qualidade, precisão, coerência e tempestividade*.

3. *A análise gera valor sustentável*: objetiva *transformar informações relevantes* de dados *irregulares* em uma *narrativa significativa* com *recomendações* que possam ser postas em *prática* pela organização.

4. *Gerenciamento de recursos e relações (stewardship) constrói confiança*: objetiva *construir a confiança, credibilidade e legitimidade* da organização através de *boas práticas* baseadas no *profissionalismo* e na *ética*.

15. Em relação aos princípios apresentados acima, indique quais você conhece.: () A comunicação influencia e cria impacto () A informação é relevante () A análise gera valor sustentável

() Gerenciamento de recursos e relações constrói confiança () Não conheço

16. Em relação aos princípios relatados acima, indique o quanto você os utiliza.:

	Não utilizo	Utilizo parcialmente	Utilizo totalmente
A comunicação influencia e cria impacto	()	()	()
A informação é relevante	()	()	()
A análise gera valor sustentável	()	()	()
Gerenciamento de recursos e relações constrói confiança	()	()	()

17. Em relação aos princípios apresentados acima, indique em uma escala de 1 a 5 a importância de cada princípio na tomada de decisão.:

	Não é importante	Pouco importante	Moderado	Importante	Muito importante
A comunicação influencia e cria impacto	()	()	()	()	()
A informação é relevante	()	()	()	()	()
A análise gera valor sustentável	()	()	()	()	()
Gerenciamento de recursos e relações constrói confiança	()	()	()	()	()

18. As atividades listadas abaixo, indique quais você exerce na função de Controller.:

- ☐ Adota a redução sustentável de desperdícios em toda a organização;
- ☐ Efetua a divulgação de relatórios aos stakeholders comunicando a estratégia, o modelo de negócio e o desempenho da organização.;
- ☐ Identifica, implanta e controla estratégias capazes de aumentar o valor presente líquido da organização;
- ☐ Revisão dos processos de gestão de riscos, controle interno e governança;
- ☐ Gerenciamento e supervisão da estrutura de sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para criação de valor;
- ☐ Avalia, com prioridade, as oportunidades de investimentos que gerem valor aos stakeholders;
- ☐ Monitora e relata o desempenho financeiro em relação às metas predeterminadas em todos os níveis da organização;
- ☐ Toma decisões sobre a oferta de produtos ou serviços, preço de venda e estrutura de desconto;
- ☐ Conhece todas as características dos projetos para que os recursos necessários estejam disponíveis e o resultado esperado se concretize;
- ☐ Garante o cumprimento das obrigações legais e regulatórias com relação a contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios;
- ☐ Considera a prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão;
- ☐ Considera a gestão de riscos nas suas ideias, e a incorpora no desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho.;
- ☐ Analisa o impacto das questões fiscais sobre decisões de investimento de capital, aquisições e fusões;
- ☐ Administra o risco financeiro.

PRÁTICAS DE CONTROLE NA GESTÃO DE CUSTOS - Indique, em uma escala de 1 a 5, o grau de intensidade com o qual você se dedica a estas atividades enquanto Controller.

19. Discutir e desenvolver as metas de custos em conjunto com colegas e parceiros de negócios.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

20. Registrar e divulgar aos interessados os direcionadores de custos.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

21. Conhecer e comparar os custos de anos anteriores no nível agregado, departamental/funcional e de produto.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

22. Comparar os custos da organização com custos equivalentes de organizações relevantes.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

23. Priorizar a prevenção de custos em detrimento da redução de custos.

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

24. Analisar os impactos das forças de mercado (ação competitiva, preferência de consumidores etc.).:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

25. Comparar a eficiência da cadeia de valor ao longo do tempo:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

26. Desenvolver formas de mitigar os riscos de atingir as metas de transformação de custos.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

PRÁTICAS DE CONTROLE NA ESTRATÉGIA DE NEGÓCIOS, GOVERNANÇA E AUDITORIA - Indique, em uma escala de 1 a 5, o grau de intensidade com o qual você se dedica a estas atividades enquanto Controller.

27. Comunicar as partes interessadas, de forma aberta e abrangente, o desempenho passado, presente e futuro.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

28. Compreender informações relativas a fontes de financiamento, alavancagem financeira e acordos de dívidas.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

29. Compreender informações relativas a indicadores macroeconômicos, políticas públicas e fatores sócio-políticos.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

30. 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.).:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

31. Estruturar os processos de governança de forma a atender as necessidades das partes interessadas.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

32. Compartilhar os resultados das auditorias com os responsáveis pela governança.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

33. Realizar reuniões regulares para uma comunicação aberta entre o comitê de auditoria e a gestão.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

34. Identificar, nos relatórios de auditoria, potenciais oportunidades de melhoria, destacando questões e casos de não conformidade.:

Nenhuma intensidade ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 intensidade máxima

PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E ORÇAMENTÁRIAS - Indique, em uma escala de 1 a 5, o grau de intensidade com o qual você se dedica a estas atividades enquanto Controller.

35. Divulgar os resultados do Sistema de Controle Gerencial as partes interessadas/gestores.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

36. Relatar de maneira oportuna e apropriada as falhas de controle, incluindo investigações, correção e lições aprendidas.: Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

37. Analisar e revisar regularmente os controles de modo a alinhá-los ao modelo de negócio e ao planejamento estratégico da organização.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

38. Definir e comunicar as partes interessadas sobre as aspirações de conformidade e os limites mínimos de qualidade.: Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

39. Informar, a todos os níveis da organização, as medidas e metas orçamentárias para as atividades.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

40. Considerar as opiniões dos gestores na construção dos orçamentos.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

41. Propor metas e medidas relevantes para controlar o desempenho da cadeia de valor:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

42. Divulgar as políticas e procedimentos de controle a todos os funcionários.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

PRÁTICAS DE CONTROLE TRIBUTÁRIO, ANÁLISE DE INVESTIMENTOS E FINANÇAS

Indique, em uma escala de 1 a 5, o grau de intensidade com o qual você se dedica a estas atividades enquanto Controller.

43. Calcular e analisar a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional dos investimentos.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

44. Utilizar previsões de fluxo de caixa para impulsionar estruturação de capital, atividades de investimento e gestão de liquidez.

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

45. Divulgar aos decisores os resultados de cálculos de investimentos de forma simples e transparente antes da tomada de decisão.: Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

46. Cumprir com as obrigações fiscais no prazo, e de forma integral.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

47. Reportar as obrigações fiscais e o impacto nos lucros e perdas em informações de gestão e planos de negócios.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

48. Discutir com gestores a sustentabilidade dos recursos, para facilitar as decisões de custo do ciclo de vida e avaliação de investimentos.: Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

PRÁTICAS DE CONTROLE NA GESTÃO DE RISCOS E RECURSOS - Indique, em uma escala de 1 a 5, o grau de intensidade com o qual você se dedica a estas atividades enquanto Controller.

49. Divulgar a cultura e a estrutura de risco a todos os funcionários e parceiros de negócios.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

50. Divulgar relatórios criteriosos sobre os principais riscos e incertezas da organização, e os seus sistemas de gestão e controle de riscos.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

51. Analisar os riscos e oportunidades em relação à estrutura da organização para a criação de valor.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

52. Utilizar as informações sobre riscos para evitar que incidentes se transformem em crise.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

53. Divulgar o impacto da utilização de recursos nos resultados aos gestores.:

Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

54. Revisar regularmente os recursos financeiros para determinar se são adequados para o ciclo de vida da organização.: Nenhuma intensidade () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 intensidade máxima

Fonte: Elaborado pelo autor

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 Conclusão e discussão dos resultados

A presente dissertação, com objetivo de analisar o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e dos profissionais que atuam como *controllers*, foi estruturada a partir de dois artigos científicos, permitindo desenvolver uma análise abrangente, aprofundada e integrada sobre os artefatos gerenciais, as características pessoais dos *controllers* e as práticas de controladoria no contexto organizacional contemporâneo. A articulação entre esses elementos demonstrou que a efetividade da controladoria não pode ser atribuída a um único componente isolado, ao contrário, constitui-se como um fenômeno multifacetado, no qual informação, interpretação, prática e contexto se conectam em um processo interdependente e dinâmico. A controladoria contemporânea emerge, assim, como uma área cujo impacto sobre o desempenho organizacional depende simultaneamente da qualidade dos artefatos utilizados, das competências cognitivas e técnicas dos profissionais responsáveis pela sua interpretação e das condições estruturais que moldam a atuação desses agentes dentro das organizações.

Para responder ao objetivo proposto no primeiro artigo, “evidenciar os artefatos gerenciais retratados na literatura como usuais nos processos de controle gerencial, classificando-os como tradicionais, modernos e inovadores”, elaborou-se uma ampla investigação relativo aos artefatos gerenciais, conduzida com base em um delineamento metodológico minucioso. Esse processo envolveu a realização de buscas criteriosas em diferentes bases científicas, orientadas por parâmetros de seleção que asseguraram tanto a consistência quanto a pertinência dos estudos incluídos no portfólio final. A partir desse levantamento sistematizado, aplicou-se uma análise de conteúdo que permitiu identificar padrões, recorrências e lacunas na produção científica da área.

Os resultados dessa etapa revelaram que os artefatos ligados ao orçamento e ao planejamento estratégico continuam ocupando posição de destaque entre as ferramentas gerenciais discutidas na literatura. A predominância desses instrumentos reforça seu papel consolidado na coordenação das atividades organizacionais, no monitoramento do desempenho e no suporte às decisões de médio e longo prazo. Do ponto de vista evolutivo, constatou-se que os estudos tendem a se concentrar majoritariamente no terceiro estágio da contabilidade gerencial, seguido pelo primeiro estágio. Esse achado sugere que, apesar dos avanços teóricos e tecnológicos disponíveis, grande parte das pesquisas ainda se volta para práticas tradicionais, cuja lógica está ancorada no controle operacional e na estabilidade dos processos organizacionais.

Apesar desse predomínio, os achados do artigo demonstraram um movimento importante de transformação na área, apontando para a emergência de um conjunto de artefatos modernos e inovadores que ampliam a fronteira de atuação da controladoria. Nesse sentido, o estudo contribui para a literatura ao propor um quinto estágio da contabilidade gerencial, estruturado a partir da adoção de indicadores integrados de desempenho, métricas estratégicas e KPIs, que se articulam a métodos modernos de apuração de custos, como o Custeio *Backflush*, Custeio do Ciclo de Vida, *Target Costing*, análise Custo-Volume-Lucro, uso do Ponto de Equilíbrio como adicional medida de avaliação de resultados, além da inclusão de Sistemas de Recompensa e práticas de Gestão da Qualidade como filosofias orientadoras. Esses instrumentos configuram um conjunto de métodos de gestão inovadores que promovem a integração da informação e possibilitam uma visão holística do desempenho organizacional, permitindo que dados provenientes da gestão de custos, gestão contábil e gestão financeira sejam consolidados em sistemas de apoio à decisão que respondem às demandas estratégicas contemporâneas.

Esses resultados demonstram que os artefatos gerenciais não devem ser compreendidos apenas como mecanismos de controle técnico, mas como verdadeiras arquiteturas de informação capazes de moldar a forma como as organizações percebem, estruturam e interpretam sua realidade interna e externa. Ao consolidarem registros, mensurações e indicadores, os artefatos geram informação que, posteriormente, serve como insumo para interpretações complexas e decisões que podem redefinir rumos estratégicos. Nesse sentido, a evolução da contabilidade gerencial em direção aos artefatos modernos e inovadores reforça a necessidade de integração informacional, de velocidade na geração de *insights* e de maior conexão entre objetivos estratégicos e sistemas de controle.

No segundo artigo, direcionado para “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 (PGCG)”, verificou-se que a informação gerada pelos artefatos somente se transforma em ação quando interpretada pelos profissionais responsáveis por utilizá-la. Os resultados demonstraram, a partir da lente da Teoria do Alto Escalão, que características individuais – tais como formação acadêmica, repertório cognitivo, *background* funcional e anos de experiência – influenciam de maneira decisiva a seleção, priorização e interpretação das informações que circulam nos sistemas gerenciais. Essa constatação revela que o *controller* não é apenas um executor de procedimentos técnicos, mas um agente cognitivo que realiza mediações interpretativas essenciais para que a informação se transforme em conhecimento aplicável.

O perfil dos *controllers* investigados caracteriza-se por elevada qualificação, forte domínio técnico e ampla experiência profissional, atributos que os habilitam a compreender as complexidades e nuances dos sistemas de controle. Apesar disso, verificou-se uma assimetria entre práticas operacionais (*Throughput*) e práticas estratégicas (*Output*), com maior predominância da primeira. Esse cenário indica que, embora exista um movimento para ampliar o papel estratégico da controladoria, essa transição ainda depende fortemente da capacidade interpretativa e analítica dos *controllers*, bem como do grau de autonomia e participação estratégica concedido pelas estruturas organizacionais onde atuam. Assim, a simples existência de artefatos modernos não garante a conversão da informação em *insights* estratégicos, tal conversão ocorre por meio da atuação cognitiva e interpretativa dos *controllers*, que atribuem sentido à informação e a transformam em ação.

Ao integrar os achados dos dois artigos, esta dissertação demonstra que a controladoria deve ser compreendida como um sistema composto por duas dimensões interdependentes: (i) a primeira dimensão corresponde aos artefatos, responsáveis pela geração, estruturação e consolidação das informações; (ii) a segunda dimensão consiste nas funções ou práticas de controladoria, que se referem a forma como se operacionaliza o uso dessas informações, sob a forma de controles, rotinas, análises e condução das decisões. Todavia, observou-se que o uso das informações recebe a influência de dois contextos organizacionais:

- (1) *Controllers*: agentes que fazem uso dos artefatos da controladoria, interpretam as informações e a transformam em conhecimento para o processo de gestão.
- (2) Contexto organizacional: que pode ampliar ou restringir a capacidade da controladoria atuar estrategicamente, dependendo do grau de integração informacional, da estrutura de governança, do fluxo de comunicação e da configuração dos sistemas de decisão.

Essa integração evidencia que artefatos gerenciais modernos e inovadores somente alcançam seu potencial máximo quando interpretados por *controllers* com repertório cognitivo adequado e inseridos em ambientes organizacionais que permitam sua atuação estratégica. Da mesma forma, *controllers* altamente qualificados podem ter seu potencial limitado quando enfrentam estruturas organizacionais rígidas, sistemas fragmentados ou processos decisórios pouco transparentes. Assim, nenhum dos elementos – artefatos e práticas de controladoria – é

suficiente isoladamente, o que nos permite inferir que a eficácia da controladoria emerge da coerência entre o contexto organizacional e a importância que recebe dos *controllers*.

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) corroboram fortemente nessa visão, ao enfatizar que sistemas de controle eficazes devem ser relevantes, integrados, sustentados por informação de alta qualidade e orientados para a geração de valor. Os achados desta dissertação demonstram que tais princípios não apenas reforçam a importância dos artefatos inovadores, mas também sustentam o papel cognitivo do *controller* como agente de interpretação e transformação da informação, confirmando que a controladoria depende simultaneamente da qualidade dos controles, das informações geradas e dos profissionais.

A principal contribuição teórica desta dissertação reside na demonstração de que a controladoria contemporânea deve ser compreendida como um sistema integrado, no qual a informação gerada pelos artefatos e a interpretação realizada pelos *controllers* formam um ciclo interdependente e contínuo. A simples adoção de artefatos modernos não é suficiente, igualmente insuficiente, no entanto, são os *controllers* que direcionam a efetividade da controladoria e oportunizam que as informações auxiliem nas melhorias do desempenho organizacional.

Do ponto de vista prático, a pesquisa evidencia que organizações interessadas em aprimorar sua controladoria devem investir simultaneamente em três frentes: modernização e integração dos artefatos gerenciais, formação e desenvolvimento de *controllers* com competências analíticas, tecnológicas e estratégicas, e criação de estruturas organizacionais que favoreçam a atuação estratégica desses profissionais. Essa combinação potencializa a capacidade da controladoria de gerar valor, apoiar decisões complexas e contribuir para o desempenho organizacional em ambientes marcados por incerteza, competitividade e constante transformação.

Em síntese, a efetividade das práticas de controladoria é condicionada tanto pelos atributos pessoais dos *controllers*, quanto pelas características dos sistemas de artefatos e pela estrutura organizacional onde esses elementos se articulam. Os resultados confirmam e ampliam os pressupostos da Teoria do Alto Escalão no campo da contabilidade gerencial, ao evidenciar que a controladoria é eficaz quando existe coerência entre informação, interpretação e ação, sustentada por um contexto organizacional que permita que essas dimensões se materializem plenamente. Essa visão integrada reforça o papel estratégico da controladoria no ambiente contemporâneo e oferece diretrizes sólidas para avanços teóricos, profissionais e organizacionais.

De forma geral, os resultados permitem inferir que o uso de artefatos da contabilidade gerencial a partir das perspectivas da literatura e dos profissionais que atuam como *controllers*, está condicionado aos interesses informacionais da estrutura organizacional e do próprio perfil dos *controllers*. Neste sentido, tais resultados indicam a necessidade de evolução do uso dos artefatos gerenciais e práticas de controladoria, para que ocorram mudanças no foco das atividades dos *controllers*, especialmente no sentido de gerar e subsidiar a gestão estratégica das organizações. Nesse contexto, a presente dissertação

4.2 Implicações Teóricas e Práticas

Este estudo oferece contribuições teóricas e práticas significativas ao investigar, de maneira integrada, a evolução dos artefatos de contabilidade gerencial, o perfil e a atuação dos *controllers* e a influência das práticas de controladoria sobre o desempenho organizacional. A estrutura em artigos permitiu compreender que a controladoria contemporânea não se resume à adoção de instrumentos técnicos, mas envolve um conjunto articulado de capacidades humanas, sistemas informacionais e condições estruturais que moldam a forma como as organizações produzem, interpretam e utilizam informações para sustentar decisões estratégicas.

Do ponto de vista teórico, a dissertação aprofunda a compreensão sobre a evolução dos artefatos gerenciais ao classificá-los em tradicionais, modernos e inovadores, evidenciando uma transformação contínua dos instrumentos de controle. Essa classificação, alinhada aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial, demonstra que os artefatos não são meras ferramentas operacionais, mas estruturas que organizam, filtram e qualificam informações essenciais à tomada de decisão. A identificação do quinto estágio evolutivo, baseado na integração informacional e no uso de sistemas de avaliação de desempenho multidimensionais, representa uma contribuição relevante ao enfatizar a convergência de práticas contábeis, financeiras, estratégicas e tecnológicas.

Além disso, a aplicação da Teoria do Alto Escalão (TAE) ao estudo do *controller* reforça que as características individuais desses profissionais – como formação, experiência, repertório cognitivo e domínio técnico – influenciam a interpretação da informação, a priorização de análises e a escolha das práticas de controladoria. Esse resultado evidencia que o *controller* não é um agente neutro, mas um ator estratégico cuja base cognitiva condiciona o uso e a efetividade dos artefatos. Dessa forma, a controladoria não possui um modelo universal de atuação, pois sua efetividade depende da adequação entre práticas, competências humanas e características estruturais da organização.

No âmbito das implicações práticas, os resultados oferecem diretrizes valiosas para organizações de diferentes portes. A distinção entre artefatos tradicionais, modernos e inovadores auxilia gestores na seleção e aprimoramento dos instrumentos de controle, especialmente em contextos que exigem maior integração informacional e suporte robusto à tomada de decisão estratégica.

Nesse cenário, torna-se evidente a necessidade de mudança no perfil dos *controllers*. Embora o mercado demonstre crescente demanda por profissionais estratégicos, analíticos e orientados a resultados, o estudo identificou que o perfil predominante nas organizações ainda é majoritariamente operacional. Essa discrepância revela um desalinhamento entre o que as empresas necessitam para enfrentar ambientes complexos, dinâmicos e tecnologicamente avançados e o tipo de profissional que permanece atuando nas estruturas de controladoria.

O predomínio de *controllers* focados em rotinas, tarefas repetitivas e demandas tradicionais demonstra que muitas organizações ainda não passaram por uma atualização completa de seus modelos de gestão ou de seus mecanismos de suporte à decisão. Em outras palavras, os sistemas de controle gerencial evoluíram mais rapidamente do que o perfil dos profissionais responsáveis por operá-los e interpretá-los.

Diante disso, a necessidade de mudança é inevitável. Organizações que buscam competitividade demandam *controllers* capazes de interpretar cenários, integrar informações, antecipar riscos, propor alternativas e atuar de forma consultiva junto às demais áreas. A valorização de competências analíticas, domínio tecnológico, fluência digital e visão sistêmica não constitui apenas uma tendência, mas uma exigência imposta pela transformação digital, pela intensificação da concorrência e pelo aumento da complexidade organizacional.

Assim, o distanciamento entre o perfil operacional identificado e o perfil estratégico requerido justifica a urgência de investimentos em capacitação, desenvolvimento contínuo e requalificação profissional. É essa lacuna – entre o que as organizações possuem e o que necessitam – que fundamenta a necessidade de transformação. A evolução do papel do *controller* deixa de ser opcional e torna-se um imperativo para que a controladoria cumpra sua função contemporânea, apoiar decisões de maior impacto, orientar a estratégia e contribuir diretamente para o desempenho organizacional.

4.3 Limitações do Estudo

Este estudo apresenta limitações decorrentes tanto da revisão bibliográfica quanto da etapa empírica, as quais devem ser consideradas na interpretação dos resultados. No que se refere ao Capítulo 2, a revisão sistemática foi delimitada aos cinco anos mais recentes, o que, embora tenha permitido captar tendências contemporâneas, pode ter excluído estudos clássicos que contribuiriam com perspectivas históricas e marcos teóricos importantes sobre a evolução dos artefatos gerenciais. A utilização de uma única *string* de busca, restrita aos idiomas português e inglês, e a consulta a apenas sete bases de dados também podem ter limitado a amplitude do portfólio, uma vez que estudos publicados em outros idiomas, com terminologias distintas ou em bases não selecionadas podem não ter sido identificados. Essa delimitação metodológica pode ter restringido a diversidade teórica e a profundidade conceitual dos achados relacionados à categorização dos artefatos em tradicionais, modernos e inovadores.

No Capítulo 3, voltado à análise do perfil dos *controllers* e das práticas de controladoria, as limitações se concentram na coleta de dados. A amostra, composta por 97 profissionais, foi obtida por conveniência, dependente da disponibilidade e do interesse voluntário dos respondentes. A análise limita-se ao alcance das respostas obtidas e as interpretações individuais das questões pelos respondentes da amostra. A aplicação da Teoria do Alto Escalão também se restringiu a variáveis demográficas e profissionais, deixando de lado aspectos mais profundos da base cognitiva do *controller*, como valores, preferências estratégicas e crenças, que poderiam oferecer explicações adicionais sobre suas práticas e decisões.

4.4 Recomendações para Pesquisas Futuras

Diversas oportunidades emergem para o aprofundamento das investigações sobre artefatos gerenciais, práticas de controladoria, perfil dos *controllers* e seus efeitos sobre o desempenho organizacional. No que se refere ao Capítulo 2, recomenda-se que estudos futuros ampliem o período de revisão da literatura, de modo a incorporar obras clássicas e pesquisas publicadas em décadas anteriores, capazes de oferecer uma perspectiva histórica mais rica sobre a evolução dos artefatos de contabilidade gerencial. A ampliação das *strings* de busca, contemplando sinônimos, variações terminológicas e descritores em outros idiomas, também pode aumentar a abrangência da revisão. Sugere-se, ainda, a inclusão de bases adicionais, especialmente da área de administração, tecnologia e engenharia de produção, a fim de fortalecer o caráter multidisciplinar da investigação. Pesquisas futuras podem empregar técnicas bibliométricas, análises de rede e protocolos mais robustos de revisão sistemática para qualificar a seleção dos estudos e ampliar a profundidade teórica sobre a classificação e evolução dos artefatos. Bem como, sugere-se a análise empírica do uso das informações e artefatos inovadores na gestão das organizações.

Em relação ao Capítulo 3, que analisou o perfil dos *controllers* e o uso das práticas de controladoria, recomenda-se que pesquisas futuras utilizem estratégias de amostragem mais probabilísticas ou conduzidas em parceria com conselhos profissionais, associações de controladoria ou instituições corporativas, a fim de aumentar a representatividade da amostra. Estudos qualitativos, como entrevistas em profundidade, etnografias organizacionais ou estudos de caso múltiplos, poderiam complementar a abordagem quantitativa, permitindo explorar elementos subjetivos e cognitivos do *controller* que não podem ser adequadamente capturados por questionários. Ademais, recomenda-se investigar variáveis mais complexas da Teoria do Alto Escalão, como valores pessoais, preferências estratégicas, esquemas mentais e lógica dominante, fortalecendo a compreensão sobre a influência da base cognitiva na forma como os *controllers* interpretam informações e aplicam práticas gerenciais.

Além disso, recomenda-se que investigações futuras avaliem o papel de tecnologias avançadas – como *business analytics*, inteligência artificial, *big data*, controles preditivos e automação – na ampliação da efetividade das práticas de controladoria. Essas ferramentas

emergentes podem redefinir a atuação do *controller*, influenciar a interpretação dos artefatos e gerar novas formas de integração informacional que ainda não foram amplamente estudadas no campo da contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- Afifawati, N., Khasanah, L., & Giovanni, A. (2023). Interplay of Risk Management in the Multi-Disruption Era and Agency Theory Insights: A Literature Review. *Jurnal Ilmiah Manajemen Kesatuan*. <https://doi.org/10.37641/jimkes.v11i2.2129>
- Andrade, M. M. de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- Balaji, S., Shreshta, L., & Sujatha, K. (2024). A Study on Risk Management in Corporate Business. *Involvement International Journal of Business*. <https://doi.org/10.62569/ijb.v1i3.26>
- Batista, Á. da S., & Francisco, A. (2018). Práticas de Sustentabilidade Organizacional: Um Estudo das Empresas Listadas no Índice de Sustentabilidade Corporativa. *Sustentabilidade*, 10, 226. <https://doi.org/10.3390/SU10010226>
- Berry, A., Coad, A., Harris, E., Otley, D., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *British Accounting Review*, 41, 2-20. <https://doi.org/10.1016/J.BAR.2008.09.001>
- Burns, E., Martin, A., & Collie, R. (2018). Adaptability, personal best (PB) goals setting, and gains in students' academic outcomes: A longitudinal examination from a social cognitive perspective. *Contemporary Educational Psychology*, 53, 57-72. <https://doi.org/10.1016/J.CEDPSYCH.2018.02.001>
- Chen, Q., & Chen, Z. (2024). Mandatory Internal Control Audit and Corporate Financialization. *Finance Research Letters*. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2024.105085>
- Creswell, J. W. (2010). Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto (3a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Choo, C. W. Information management for the intelligent organization: the art of scanning the environment. 2. ed. [S.l.]: ASIS, 1998a. (ASIS monograph series).
- Collins, C., & Stockton, C. (2018). The Central Role of Theory in Qualitative Research. *International Journal of Qualitative Methods*, 17. <https://doi.org/10.1177/1609406918797475>
- Corrêa, R., & Gameiro, A. (2020). Fluxo de Caixa em um Processo de Reestruturação do Agronegócio. *Journal of Animal Science*, 8, 589. <https://doi.org/10.5296/jas.v8i4.17850>
- Correia, E. E., Lima, A., & Ching, H. Y. (2020). Práticas da Contabilidade Gerencial, Qualidade e Desempenho no Contexto de um Monopólio Natural. <https://www.repec.org.br/repec/index>. <https://doi.org/10.17524/repec.v14i2.2461>
- Dalchiavon, A., Wernke, R., & Zanin, A. (2017). Práticas de controladoria utilizadas em cooperativa central de crédito: estudo de caso, 4, 13-32. <https://doi.org/10.5902/2359043226163>
- Dieng, M., Siqueira, D. D., & Viana, D. M. D. S. (2019). Perfil de Articulação de Contribuição e Geração de Conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 13(3). <https://doi.org/10.17524/repec.v13i3.2223>
- Elberry, N., & Hussainey, K. (2020). Does corporate investment efficiency affect corporate disclosure practices?. *Journal of Applied Accounting Research*, 21, 309-327. <https://doi.org/10.1108/jaar-03-2019-0045>
- Frezatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; Junqueira, E. Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2009.

- Frezatti, F., Junqueira, E., Bido, D. de S., Nascimento, A., & Relvas, T. (2012). Antecedentes para a definição do projeto de sistemas de controle gerencial: evidências empíricas de empresas brasileiras. *Revista Brasileira de Administração*, 9, 125-145. <https://doi.org/10.15728/BBR.2012.9.1.6>
- Filemon, T., Lubbe, S., & Mynhardt, H. (2024). The Assessment of Risk Management in Human Resources Practices in the Public Sector. *Socio Economic Challenges*. [https://doi.org/10.61093/sec.8\(2\).342-359.2024](https://doi.org/10.61093/sec.8(2).342-359.2024)
- Forth, J., & Bryson, A. (2019). Management Practices and SME Performance. *Political Economy: Taxation*. <https://doi.org/10.1111/sjpe.12209>
- Garvey, C., & Jones, R. (2021). Is There a Place for Theoretical Frameworks in Qualitative Research? *International Journal of Qualitative Methods*, 20. <https://doi.org/10.1177/1609406920987959>
- Gephart, P. R., Jr., (2004) Qualitative Research and the Academy of Management Journal. *AMJ*, 47, 454–462, <https://doi.org/10.5465/amj.2004.14438580>
- 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. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- 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.
- Henttu-Aho, T. (2016). Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13, 31-56. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2014-0058>
- Horisch, J., Johnson, M., & Schaltegger, S. (2015). Implementation of Sustainability Management and Company Size: A Knowledge-Based View. *Business Strategy and The Environment*, 24, 765-779. <https://doi.org/10.1002/BSE.1844>
- Jarvenpaa, M., Hoque, Z., Mättö, T., & Rautiainen, A. (2023). Controllers' role in managerial sensemaking and information trust building in a business intelligence environment. *Int. J. Account. Inf. Syst.*, 50, 100627. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100627>
- Jarzabkowski, P., Spee, P., & Smets, M. (2013). Material artifacts: practices for doing strategy with 'stuff'. *European Management Journal*, 31, 41-54. <https://doi.org/10.1016/J.EMJ.2012.09.001>
- Junior, E., Gobbo, J., Fukunaga, F., Cerchione, R., & Centobelli, P. (2020). Utilização de sistemas de gestão do conhecimento: análise das estratégias das pequenas e médias empresas brasileiras. *J. Knowl. Gerenciar*. 24, 369-394. <https://doi.org/10.1108/jkm-06-2019-0334>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting horizons*, 15(2), 147-160.
- Khan, U., & Liu, W. (2023). O papel da auditoria interna na governança corporativa: seus efeitos no desempenho econômico e ambiental. *Environmental Science and Pollution Research*, 30, 112877-112891. <https://doi.org/10.1007/s11356-023-30363-5>
- Kim-Soon, N., Mostafa, S., Nurunnabi, M., Chin, L., Kumar, N., Ali, R., & Subramaniam, U. (2020). Quality Management Practices of Food Manufacturers: A Comparative Study between Small, Medium and Large Companies in Malaysia. *Sustainability*. <https://doi.org/10.3390/SU12187725>
- Li, X. (2020). The effectiveness of internal control and innovation performance: An intermediary effect based on corporate social responsibility. *PLoS ONE*, 15. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0234506>
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Rosa, F. S. da, & Alexandre, K. (2016). Funções da controladoria: um estudo sobre a percepção dos gestores e do controller em uma empresa

- de tecnologia. Revista ESPACIOS, 37(3), Artigo 6. Recuperado em 5 janeiro, 2020, de <https://www.revistaespacios.com/a16v37n03/16370306.html>
- Malikov, V., Bila, Y., Petrukha, N., Andrieiev, A., & Bohatchyk, L. (2025). Management of Accounting in Strategic Decision-Making for Enterprises. *Journal of Information Systems Engineering and Management*. <https://doi.org/10.52783/jisem.v10i9s.1135>
- Martin, N. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13, 7-28. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000100001>
- Martin, A., Nejad, H., Colmar, S., & Liem, G. (2013). Adaptabilidade: Como as respostas dos alunos à incerteza e à novidade predizem seus resultados acadêmicos e não acadêmicos. *Journal of Educational Psychology*, 105, 728-746. <https://doi.org/10.1037/A0032794>
- Minatogawa, V., Franco, M., Rampasso, I., Anholon, R., Quadros, R., Durán, O., & Batocchio, A. (2019). Operationalizing Business Model Innovation through Big Data Analytics for Sustainable Organizations. *Sustainability*. <https://doi.org/10.3390/su12010277>
- Moresi, E. A. D. (2001). Inteligência organizacional: um referencial integrado. *Revista Ciência da Informação*. <https://doi.org/10.1590/S0100-19652001000200006>
- Nisar, T., Kumar, N., & Prabhakar, G. (2019). Effect of best management practices on the performance and productivity of small firms. *Production Planning & Control*, 30, 919 - 934. <https://doi.org/10.1080/09537287.2019.1582100>
- Nunhes, T., Barbosa, L., & Oliveira, O. (2017). Identificação e análise dos elementos e funções integráveis em sistemas de gestão integrada. *Journal of Cleaner Production*, 142, 3225-3235. <https://doi.org/10.1016/J.JCLEPRO.2016.10.147>
- Oliveira, G. de, Pinto, J. de S., Rampasso, I., Filho, L., Serafim, M., & Anholon, R. (2021). Inserção de Práticas Sustentáveis em Pequenas e Médias Empresas: Análise das Principais Barreiras no Setor Metalmeccânico Brasileiro. *Sustentabilidade*. <https://doi.org/10.3390/su132011488>
- Oliveira, S., Mastronardi, A., & Oliveira, A. (2022). Desempenho na Tomada de Decisão em Empresas Inteligentes Impulsionadas por Inovações Tecnológicas Orientadas pelo Mercado: Os Artefatos da Contabilidade Gerencial Importam? *Anais da 27ª Conferência Científica Internacional Gestão Estratégica e Sistemas de Apoio à Decisão em Gestão Estratégica*. https://doi.org/10.46541/978-86-7233-406-7_232
- Otley, D. T. & Berry, A. J., 1980. "Control, organisation and accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Elsevier, vol. 5(2), pages 231-244, April.
- Pereira, F. R.; Jones, G. D. C., Silva, V. R. da., & Pereira, M. M. Perfil, Funções e Características mais Evidentes dos Controllers Atuantes Em Um Grupo Corporativo do Brasil. *ConTexto - Contabilidade em Texto*, Porto Alegre, v. 21, n. 48, 2021. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/107254>. Acesso em: 23 nov. 2024.
- Petrou, P., Demerouti, E., & Schaufeli, W. (2018). Crafting the Change: The Role of Employee Job Crafting Behaviors for Successful Organizational Change. *Journal of Management*, 44, 1766 - 1792. <https://doi.org/10.1177/0149206315624961>
- Raj, M. (2022). Effective Management Strategies for Small Businesses. *Journal of Management and Administration Provision*. <https://doi.org/10.55885/jmap.v2i1.222>
- Rao, A. (2016). The role of internal communication in enhancing organizational competitiveness a case study of retail industry in Visakhapatnam. *JIMS8M: The Journal of Indian Management & Strategy*, 21, 33-37. <https://doi.org/10.5958/0973-9343.2016.00031.4>
- Roychowdhury, S., Shroff, N., & Verdi, R. (2019). The effects of financial reporting and disclosure on corporate investment: A review. *Journal of Accounting and Economics*. <https://doi.org/10.1016/J.JACCECO.2019.101246>

- Russo, P. T., Leandro, J. R., Borinelli, M. L., & Souza, R. P. (2022). Understanding the Deliberation Practice in a Controllershship from the Performative Judgement Perspective. *Organizações & Sociedade*, 29(101), 351-384.
- Sah, G. G. (2022). Influence of Account Receivable Management Practices on the Performance of Small and Medium Scale Enterprises. *Technium Social Sciences Journal*, 32(1), 376–388. <https://doi.org/10.47577/tssj.v32i1.6679>
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational dynamics*, 11 3, 31-3. [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(83\)90004-9](https://doi.org/10.1016/0090-2616(83)90004-9)
- Scott, R. S. *Institutions and Organizations*. Sage: Thousand Oaks, Califórnia, 2001.
- Shindryaeva, I., Berezovaya, A., Ovsyannikova, T., & Shindryaev, S. (2019). Organisational communications in the enterprise management system. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 483. <https://doi.org/10.1088/1757-899X/483/1/012059>
- Silva, L., Ribeiro, P., Nascimento, A., & Jorge, R. (2014). Estudo exploratório sobre o papel da controladoria na gestão das organizações., 4, 40-62. <https://doi.org/10.18227/rarr.v4i1.2080>
- Silva, M., Marques, L., & Cecon, B. (2020). Relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional de empresas do setor de consumo cíclico. *Innovar-revista de Ciencias Administrativas Y Sociales*, 30, 105-118. <https://doi.org/10.15446/innovar.v30n76.85216>
- Souza, M. de, & Durigon, A. (2014). Controladoria em Instituição Pública de Ensino Superior: Percepção do seu Papel sob a Ótica dos Gestores. 9. <https://doi.org/10.47179/ABCUSTOS.V9I1.222>
- Souza, F. F., & Gasparetto, V. (2020). Practices of management accounting adopted by innovative companies. *International Journal of Innovation*, 8(1), 19–39. <https://doi.org/10.5585/iji.v8i1.16477>
- Souza, J. de., Roque, M., Santos, C., Albuquerque, A., & Silva, I. (2021). A Influência de Fatores de Sucesso das Micro e Pequenas Empresas na Utilização dos Artefatos de Controle Gerencial. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas*. <https://doi.org/10.29327/237867.6.2-3>
- Souza, F. F., & Gasparetto, V. (2020). Practices of management accounting adopted by innovative companies. *International Journal of Innovation*, 8(1), 19–39. <https://doi.org/10.5585/iji.v8i1.16477>
- Souza, R., Russo, P., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil., 17, 33-49. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p33>
- Stewart, D., & Klein, S. (2016). The use of theory in research. *International Journal of Clinical Pharmacy*, 38, 615-619. <https://doi.org/10.1007/s11096-015-0216-y>
- Szukits, Á. (2019). Controllers' profession in contemporary organisations – Evidence from Hungary. *Journal of East European Management Studies*. <https://doi.org/10.5771/0949-6181-2019-1-8>
- Trisusanti, N., Arifuddin, H., & Umar, F. (2023). Implementation of Strategic Management in Improving Organizational Performance in Manufacturing Companies. *Indonesian Journal of Economics and Management*. <https://doi.org/10.35313/ijem.v3i3.5109>
- Turner, R., Ledwith, A., & Kelly, J. (2012). Project management in small to medium-sized enterprises: Tailoring the practices to the size of company. *Management Decision*, 50, 942-957. <https://doi.org/10.1108/00251741211227627>
- Vazquez, D. G., Méndez, M. B., Moreno, M. P., & Meca, J. S. (2019). Corporate Social Responsibility Disclosure and Performance: A Meta-Analytic Approach. *Sustainability*. <https://doi.org/10.3390/SU11041115>

- Vigoda, E., & Yuval, F. (2003a). Managerial quality, administrative performance and trust in governance revisited: A follow-up study of causality. *International Journal of Public Sector Management*, 16, 502-522. <https://doi.org/10.1108/09513550310500382>
- Vigoda, E., & Yuval, F. (2003b). Managerial Quality, Administrative Performance and Trust in Governance: Can We Point to Causality?. *Australian Journal of Public Administration*, 62, 12-25. <https://doi.org/10.1046/J.1467-8500.2003.00333.X>
- Wahyuni, W., Astuti, W., Fitriyani, F., Christianty, M., & Septanti, R. (2024). Strategies for Integrated Audits to Ensure Control, Risk Management, and Ethical Practices. *Advances in Managerial Auditing Research*. <https://doi.org/10.60079/amar.v2i1.348>
- Wu, N., Yuan, Q., Xiao, M., Zhao, Y., & Chen, X. (2020). The Application of Value Chain Cost Management in M Company. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 768. <https://doi.org/10.1088/1757-899X/768/5/052029>
- Yang, M., Vladimirova, D., & Evans, S. (2017). Creating and Capturing Value Through Sustainability. *Research-Technology Management*, 60, 30 - 39. <https://doi.org/10.1080/08956308.2017.1301001>
- Xavier, R., & Filho, M. (2015). Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: Comparativo entre os hospitais acreditados no brasil com os não acreditados da cidade de manaus (am) 7, 248-269.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22, 25-46. <https://doi.org/10.1007/S00187-011-0123-X>
- Williams, R., & Richardson, J. (2023). How International School Administrators Build Trust. *Journal of Research in International Education*, 22, 240 - 255. <https://doi.org/10.1177/14752409231215042>
- Williams, R., Smith, A., Aaron, J., Manley, S., & McDowell, W. (2020). Small business strategic management practices and performance: A configurational approach. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33, 2378 - 2396. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1677488>
- Zhang, C. (2024). Corporate governance, financial performance, and economic policy uncertainty. Evidence from emerging Asian economies. *PLOS ONE*, 19. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0312292>
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 411-4027. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00023-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00023-4)