



383

## Dimensões desenho e uso dos sistemas de controle gerencial em uma empresa familiar brasileira

Mestre/MSc. Thamires Curitiba Goltara [ORCID iD<sup>1</sup>](#), Doutor/Ph.D. Emanuel Junqueira [ORCID iD<sup>2</sup>](#)

<sup>1</sup>Ufes, Vitória, ES, Brazil. <sup>2</sup>Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, Brazil

**Mestre/MSc. Thamires Curitiba Goltara**

[0000-0002-3107-6302](tel:0000-0002-3107-6302)

Programa de Pós-Graduação/Course  
PPGCON/UFES

**Doutor/Ph.D. Emanuel Junqueira**

[0000-0002-0822-3570](tel:0000-0002-0822-3570)

Programa de Pós-Graduação/Course  
PPGCON/UFES

### Resumo/Abstract

A pesquisa investigou as dimensões desenho e uso dos sistemas de controle gerencial em uma empresa familiar brasileira que atua no fornecimento de materiais para o setor da construção civil. A partir de um estudo de caso, com a realização de entrevistas, observação não participante e análise documental, foi utilizada uma abordagem qualitativa como estratégia de análise dos achados, o que permitiu demonstrar a existência de mecanismos de governança tácitos e a presença da essência e da influência familiar nas escolhas que determinam o desenho do controle gerencial organização. Constatou-se que as escolhas dos artefatos de controle adotados partem da família empresária e que, na organização, estão institucionalizados o planejamento estratégico; o orçamento; o organograma; os procedimentos internos e as políticas; e o controle por símbolos. Verificou-se que a empresa utiliza tais artefatos para acompanhar os resultados com ênfase no curto prazo, achado que se contrapõe a uma das premissas das empresas familiares que é a perspectiva de perenidade do negócio..

### Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

### Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting



## **Dimensões desenho e uso dos sistemas de controle gerencial em uma empresa familiar brasileira**

### **Resumo**

A pesquisa investigou as dimensões desenho e uso dos sistemas de controle gerencial em uma empresa familiar brasileira que atua no fornecimento de materiais para o setor da construção civil. A partir de um estudo de caso, com a realização de entrevistas, observação não participante e análise documental, foi utilizada uma abordagem qualitativa como estratégia de análise dos achados, o que permitiu demonstrar a existência de mecanismos de governança tácitos e a presença da essência e da influência familiar nas escolhas que determinam o desenho do controle gerencial organização. Constatou-se que as escolhas dos artefatos de controle adotados partem da família empresária e que, na organização, estão institucionalizados o planejamento estratégico; o orçamento; o organograma; os procedimentos internos e as políticas; e o controle por símbolos. Verificou-se que a empresa utiliza tais artefatos para acompanhar os resultados com ênfase no curto prazo, achado que se contrapõe a uma das premissas das empresas familiares que é a perspectiva de perenidade do negócio.

**Palavras-chave:** Desenho dos sistemas de controle gerencial; Uso dos sistemas de controle gerencial; Empresa familiar; Artefatos de controle gerencial

### **1 INTRODUÇÃO**

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) têm por objetivo fornecer informações úteis ao processo decisório, ao planejamento e à avaliação (Merchant & Otley, 2006). Os SCGs podem ser analisados sob duas diferentes dimensões, sendo a primeira a dimensão desenho, que trata dos aspectos técnicos de sua estrutura e configuração; e a segunda a dimensão uso, que traduz como os controles gerenciais são utilizados na organização (Alves, 2010).

Conforme Helsen et al. (2017), o foco dos controles gerenciais é estabelecer parâmetros sobre o modo pelo qual as atitudes dos atores envolvidos na organização estão sendo direcionadas em prol dos objetivos organizacionais e as ações que podem ser tomadas para seu alcance. Resumindo, todas as definições sobre Sistemas de Controle (SC) podem convergir em um único entendimento: eles são utilizados para garantir o alcance das metas organizacionais. Os autores também discorrem que não se deve generalizar, no contexto das empresas familiares, os achados em estudos sobre empresas não familiares, devido às características distintivas entre essas organizações. Ou seja, a empresa familiar opta por SCG de modo diferenciado e específico.

Normalmente, o que difere as empresas familiares de outras organizações são fatores como origem, história da família, valores, objetivos e metas elaboradas conforme as expectativas dos membros familiares acerca da preservação, da continuidade e da prosperidade da organização e sua essência (Dante et al., 2016; Mucci, 2020).

Propostas por Miller e Le Breton-Miller (2005), as características da essência da empresa familiar se destacam em quatro atributos: comando, continuidade, comunidade e conexão. Conhecidos como 4 Cs, são percebidos como fonte de vantagem competitiva pelos autores. O comando envolve a liderança da empresa; a continuidade considera a intenção de uma visão organizacional de longo prazo; a comunidade dissemina uma cultura de colaboração



e motivação entre a empresa familiar e os colaboradores; enquanto que a conexão foca em relacionamentos consistentes e duradouros da empresa familiar com agentes externos (Miller & Le Breton-Miller, 2015).

A organização familiar deve ser vista como um negócio onde os vínculos familiares são considerados, dado o envolvimento de laços consanguíneos e de afetividade, juntamente com os papéis profissionais, objetivos e racionais inerentes a uma organização, sendo um ambiente peculiar para se investigar relações de trabalho e gestão (Lopes et al., 2013; Mucci, 2020).

Segundo Berrone et al. (2012), a necessidade de desempenho financeiro está ligada à necessidade emocional nas empresas familiares. Conforme os autores, a teoria da riqueza socioemocional (ou *Socioemotional Wealth Theory* – SEW) enfoca os aspectos não financeiros, ou seja, as "necessidades emocionais" dos proprietários da família. Em suma, essa teoria sugere que as empresas familiares costumam estar motivadas e comprometidas com a conservação de sua essência e suas operações (Berrone, et al., 2012).

Dando ênfase à gestão das empresas familiares como diferentes de outras organizações devido às suas características distintivas e à sua importância socioeconômica, visto que representam a forma de negócios predominante ao redor do mundo (De Massis et al., 2018; Lee, 2006; Mucci, 2020; Silva, 2015; Songini et al., 2013), torna-se relevante destacar o crescente interesse por parte dos pesquisadores nacionais sobre a gestão em organizações familiares sob a ótica da teoria da riqueza socioemocional (Ames et al., 2020; Buchweitz et al., 2019; Mucci, 2018). Apesar disso, percebe-se que a maioria dos estudos nacionais com esse foco é voltada a empresas familiares de médio e grande porte e/ou de capital aberto (Ames et al., 2020; Buchweitz et al., 2019; Mucci, 2018), sem maior aprofundamento em tais organizações.

Conforme Harris et al. (1994), a escolha de artefatos de controle gerencial em empresas familiares é considerada complexa, tendo em vista a influência que a família empresária exerce nas etapas de implementação da estratégia organizacional, indicando a possibilidade de diferenças significativas na forma como o conjunto de objetivos é estabelecido; como o processo de implementação das estratégias é realizado; e na determinação dos participantes envolvidos (Sharma et al., 1997).

Nesse contexto, examinar como a organização familiar define e utiliza os artefatos de controle gerencial é apropriado, tendo em vista que, no ambiente organizacional, a gestão é permeada por valores e desejos da família empresária (Lopes et al., 2013). Consonante com a teoria da riqueza socioemocional (SEW), o agente familiar exerce grande influência nas tomadas decisórias, movido por fatores não apenas financeiros, mas também por anseio em manter sua essência, valores e cultura, conforme Gomez-Mejia et al. (2007), podendo determinar a escolha de artefatos de controle (Salvato & Moores, 2010).

Ou seja, é preciso identificar os fatores que definem o desenho e o uso desses artefatos (Ferreira & Otley, 2009). Esses últimos autores afirmam que as duas dimensões do SCG são como duas faces de uma mesma moeda e, portanto, analisar somente a dimensão desenho ou somente a dimensão uso pode trazer entendimentos insuficientes sobre o SCG, devendo estes ser analisados de forma concomitante.

Tendo em vista o exposto, o presente estudo buscou responder à seguinte questão de pesquisa: **como uma empresa familiar determina os artefatos de controle gerencial presentes na dimensão desenho e como utiliza estes artefatos de controle gerencial? O**

objetivo geral desta pesquisa é, por meio de um estudo de caso único, explorar como a teoria da riqueza socioemocional explica a escolha dos artefatos gerenciais presentes nas dimensões desenho e uso que compõem o SCG de uma empresa familiar brasileira.

A justificativa de uma pesquisa se dá na medida em que seus resultados contribuem para um segmento substancial da sociedade (Jordão, 2015). Nesse sentido, buscou-se trazer contribuições (i) teóricas (por aumentar o entendimento acerca da teoria da riqueza socioemocional e as dimensões desenho e uso presentes no SCG – entendimento esse ainda incipiente na literatura, especialmente na realidade brasileira e voltado a empresas familiares) e (ii) empíricas (por avançar na compreensão acerca dos fatores que levam os gestores das empresas familiares a escolher alguns artefatos de controle em detrimento de outros, determinando, assim, o desenho do SCG e como se dará a utilização de tais artefatos). Dessa forma, contribui-se, ao mesmo tempo, para que a academia evolua o entendimento da lacuna citada e permite-se que empresas similares encontrem uma oportunidade de *benchmarking* através do relato de resultados que indiquem oportunidades de melhorias no desenho e no uso do SCG, estimulando o alcance de melhores resultados em tais empresas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para compor o referencial teórico deste artigo, faz-se necessário qualificar os temas que subsidiaram a pesquisa, sendo estes: a essência da empresa familiar, denotada pelos atributos dos 4 Cs (Miller & Le Breton-Miller, 2005), assim como a presença da teoria da riqueza socioemocional, denotada pela sigla em inglês SEW – socioemotional wealth theory (Gomez-Mejia et al., 2007); e as ferramentas de controle gerencial, elencadas pelo *SOC as a Package* (pacote) de Malmi e Brown (2008), bem como as Alavancas de Controle de Simons (1995).

Supõe-se, em nível global, que aproximadamente 80% das empresas são familiares, gerando 2/3 dos empregos formais (Gersick et al., 1997; Oliveira, 2006; Silva, 2015). Essas empresas têm um expressivo destaque no cenário nacional e internacional, tanto econômica quanto socialmente, por gerarem milhões de empregos diretos (Silva, 2015). Nos países em desenvolvimento, são consideradas o “motor” das economias (Carney, 2005). No entanto, apesar de toda a relevância, ainda não existe um senso comum ou uma única teoria que fundamente as empresas familiares. Tal afirmação é confirmada por Sharma et al. (1997), cuja pesquisa cita mais de 30 conceitos diferentes.

Diante de uma abordagem teórica, faz-se mister definir, por meio de uma metodologia formal, o que constitui ou não uma empresa familiar, contudo tal definição torna-se mais subjetiva na medida em que são observadas as características e tendências intrínsecas de cada organização e cada família vinculada, bem como a contribuição (ou ausência desta) para o sucesso do empreendimento (Chua et al., 2012). Desse modo, a subjetividade inerente à análise evidencia a necessidade de compreender o nível de “familiaridade” na qual a empresa se caracteriza, através de um framework que permita compreender aspectos capazes de modelar sua essência.

A partir dessa necessidade, Miller e Le Breton-Miller (2005) propõem um modelo pautado em quatro atributos denominados “4 Cs da empresa familiar”. Em seu trabalho seminal, os autores dissertam acerca da presença de tais atributos, sendo que cada letra “C” compreende um aspecto: comando, continuidade, comunidade e conexão. Para estruturação e validação do modelo, foram estudadas 46 empresas familiares bem-sucedidas e 24 empresas familiares que

se encontravam em dificuldades financeiras e organizacionais, tendo sido obtidos dados quantitativos e qualitativos referentes a um intervalo de tempo dos últimos dez anos antes da condução da pesquisa (Miller e Le Breton-Miller, 1995). Abrangeram-se entrevistas com executivos de alto ranking em companhias selecionadas, assim como a verificação de parâmetros, tais como a participação de mercado (market share), prêmios e distinções, patentes, crescimento, e até mesmo o desempenho financeiro, quando disponível para consulta. A Figura 1 ilustra os 4 aspectos do *framework* proposto por Miller e Le Breton-Miller (2005) assim como suas vantagens e desvantagens.

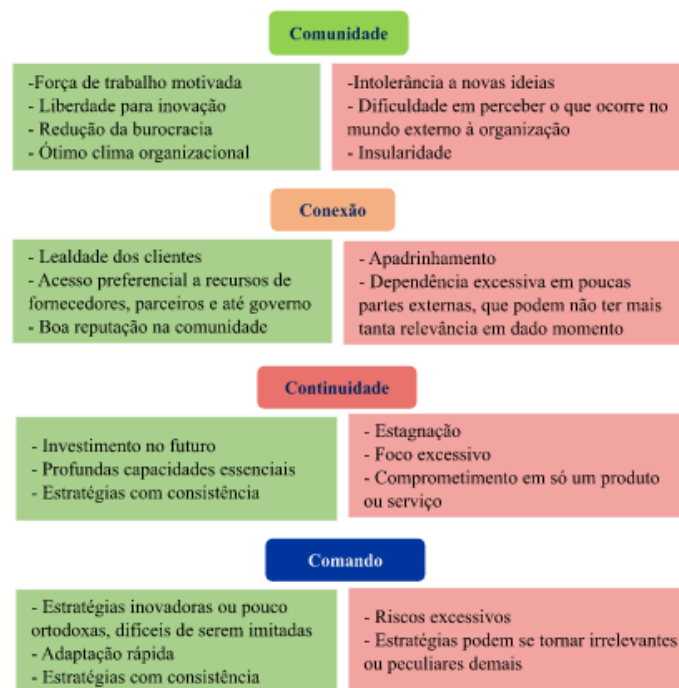


Figura 1: Aspectos do framework teórico dos 4 Cs da empresa familiar

Fonte: elaborada pelos autores, adaptado de Miller e Le Breton-Miller (2005; 2015)

Miller e Le Breton-Miller (2005; 2015) associam os 4 Cs como fontes de vantagem competitiva atribuída à empresa familiar. Conforme Mucci (2020), dentro dos 4 Cs, um dos principais instrumentos é a profissionalização da empresa familiar, considerando que esse princípio tende a fortalecer, apoiar e sustentar a essência familiar (comando, continuidade, comunidade e conexão), bem como permitir que ela se torne fonte de vantagem competitiva para a empresa.

Ainda no que tange acerca da essência de empresas familiares, análises empíricas indicam que este tipo de empreendimento demonstra comportamentos diferentes daqueles exibidos por empresas não familiares, uma vez que, além da obtenção do lucro e da busca por evolução patrimonial, existem também a presença de vínculo emocional dos sócios ao empreendimento, o “peso” do sobrenome, assim como a satisfação dos membros familiares em relação ao trabalho neste ambiente (Gomez-Mejia et al., 2011). A partir desses aspectos, que, a princípio, podem levar a decisões julgadas como contra intuitivas perante pessoas de fora do ambiente familiar –tais como a indicação de pessoas com menor experiência a cargos mais

elevados justamente por serem da família, porém que traduz benefícios de caráter mais sentimental e transcendental do que é possível mensurar numericamente –, surge o conceito de *Socioemotional Wealth*, traduzido literalmente como riqueza socioemocional (Gomez-Mejia et al., 2007).

Berrone et al. (2010) refletem acerca do valor da riqueza socioemocional como algo intrínseco à família, sendo que a preservação de tal riqueza baseia-se em um vínculo profundo de viés psicológico entre os familiares proprietários e seus empreendimentos, reforçando o caráter multidimensional da SEW, visto que, novamente citando Gomez-Mejia et al. (2007), itens como o desejo da família em exercer autoridade diante de seu negócio, a consolidação de forte identidade familiar e a sequência de sucessores (tal como uma dinastia) evocam os aspectos não econômicos encontrados no conceito. Para efeitos deste artigo, essa teoria é uma das mais coerentes quando buscamos explicar os fatores que influenciam a definição dos artefatos de controle gerencial na empresa familiar.

Ainda de acordo com Berrone et al. (2012), pode-se dividir a SEW em cinco dimensões: controle e influência familiar no negócio; identificação dos membros da família com a empresa; vínculos sociais; apego emocional da família; e renovação dos laços familiares através da sucessão. Os próprios nomes destas dimensões já são moderadamente autoexplicativos, contudo, a imagem a seguir apresenta um maior detalhamento sobre tais tópicos.

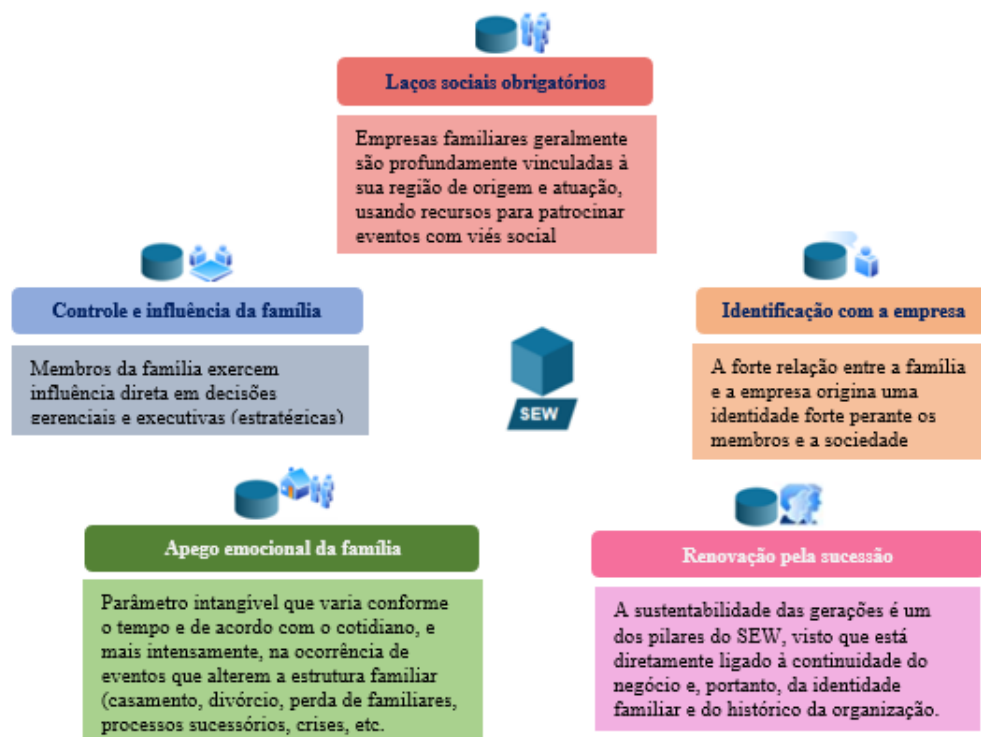


Figura 2: Resumo das cinco dimensões da teoria da riqueza socioemocional (SEW)

Fonte: elaborada pelos autores, adaptado de Berrone, Cruz e Gomez-Mejía (2012)

Como o presente artigo objetiva verificar a escolha e uso de artefatos de controle gerencial em uma empresa familiar, deve-se também dissertar acerca dos *frameworks* teóricos utilizados na condução da pesquisa, o que leva primeiramente ao estudo e compreensão do próprio conceito de sistema de controle gerencial (SCG), o qual, segundo Chenhall (2003) pode

ser definido como uma coleção de práticas utilizadas de forma sistemática para atingir objetivos organizacionais, incluindo mecanismos formais e informais. Chenhall (2003) ainda destaca que essa definição advém da evolução de um foco em informações financeiras para suporte à tomada decisória em relação a um escopo mais amplo, o qual contemple informações externas relacionadas a mercados, competidores, clientes, informações não financeiras de processo produtivo, informações preditivas e informações relacionadas a controles informais.

Um dos *frameworks* utilizados neste artigo é o modelo proposto por Malmi e Brown (2008), os quais apresentam uma abordagem mais integrada de SCG, analisando sua atuação como um Pacote. Tal atuação tem um viés mais propenso à caracterização de desenho para o SCG. De acordo com os autores, essa tipologia foi desenvolvida após quatro décadas de pesquisas em SCG, com o objetivo de estabelecer uma base que auxiliasse os pesquisadores a desenvolver estudos na área. Apresentando uma tipologia de classificação que estrutura o SCG em cinco grupos, o modelo baseia-se na ideia de vincular as categorias do SCG com as funções do processo administrativo de planejamento, execução e controle (Maximiano, 2010), utilizando-se de controles formais e informais. Os cinco controles do modelo Malmi e Brown (2008) são: controle de planejamento; cibernético; remuneração e recompensa; administrativo; e cultural. A Figura 3 ilustra o pacote proposto pelos pesquisadores.

Cultural						
Grupo		Valores			Símbolos	
Planejamento		Cibernético				Remuneração e Recompensa
Planej. Estratégico	Planej. Operacional	Orçamentos	Controles financeiros	Controles não financeiros	Controles híbridos	
Administrativo						
Estrutura de Governança		Estrutura organizacional			Políticas e Procedimentos	

Figura 3: Controles previstos no modelo de SCG como pacote

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291)

Em relação ao controle de planejamento, o mesmo pode ser dividido em planejamento estratégico (relacionado a um horizonte de médio e longo prazo) e pelo planejamento operacional (que visa ao curto prazo), os quais representam o planejamento de objetivos e ações organizacionais. Já o controle cibernético é relacionado a controles que possuem medição de desempenho, comparação com padrões, indicação de variações e decisão corretiva baseada nas variações encontradas (Malmi & Brown, 2008). Os controles cibernéticos são divididos em orçamento, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos.

O orçamento é amplamente utilizado nas organizações e suas principais funções são detalhar o plano estratégico; auxiliar a coordenação das atividades das várias unidades da organização; e atribuir responsabilidades aos gestores, para autorizar o uso dos recursos permitidos e informá-los do desempenho esperado, visto que este é base para avaliação de desempenho dos gestores (Anthony & Govindarajan, 2008). Os controles financeiros se referem a sistemas de medidas financeiras: lucro; retorno sobre o patrimônio líquido; retorno sobre o ativo; entre outras. Os controles não financeiros são medidas tais como a qualidade do produto ou serviço e satisfação de clientes (Malmi & Brown, 2008).

Os controles híbridos, por sua vez, são compostos por medidas financeiras e não financeiras. Um exemplo bastante conhecido e difundido de controle híbrido é o *Balanced Scorecard* (BSC).

Os controles de remuneração e recompensa são os incentivos para a realização dos objetivos definidos no planejamento. Podem ser de natureza financeira ou não financeira e buscam motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e dos grupos, alinhando as atividades e os objetivos individuais com os da organização (Malmi & Brown, 2008).

O controle administrativo direciona e monitora o comportamento dos atores organizacionais por meio da organização de indivíduos e grupos e a realização de suas tarefas. É composto por três subgrupos: estrutura organizacional, estrutura de governança e políticas e procedimentos. E, por fim, o controle cultural é subdividido em 3 estratégias: controles baseados em valor, controles de clã e controles baseados em símbolos. Basicamente os controles baseados em valor são definições formais e estabelecem diretrizes e princípios básicos da organização, tais como a missão e visão.

Os controles de clã estabelecem valores e crenças através de cerimônias e rituais de um determinado grupo, de forma relativamente análoga à dos antigos clãs medievais. Já os controles baseados em símbolo estão relacionados com os controles exercidos através de expressões visíveis, com o objetivo de desenvolver um determinado tipo de cultura, como o uso do uniforme, visando transmitir uma impressão de ordem e criando uma cultura de profissionalismo (Malmi & Brown, 2008).

O outro framework teórico usado neste artigo é o LOC de Simons (1995), também conhecido por *Levers of Control* (Alavancas de Controle), caracterizado como uma estratégia para uso do SCG, diferentemente do paradigma “desenho” mais enfatizado no trabalho de Malmi e Brown (2008). As escolhas de implementação do LOC, priorizando determinado controle em detrimento de outro, são regidas principalmente pelas incertezas estratégicas e pelos riscos a serem evitados, apesar de contemplar também os valores centrais e as variáveis críticas de performance (Simons, 2000).

A analogia entre sua estrutura teórica com um sistema de alavancas, oriundo do estudo da mecânica clássica, baseia-se em quatro tipos de controle: de crenças, de fronteiras, diagnóstico e interativo. De acordo com o autor, a intensidade da aplicação de cada um dentro de um contexto organizacional objetiva ao equilíbrio da dinâmica corporativa.

A alavanca descrita como sistema de crenças (*belief system*) tem por objetivo informar os valores da organização, com a finalidade de inspirar e motivar os funcionários para pesquisar, criar, inovar e buscar oportunidades (Widener, 2007). A alavanca de sistema de fronteiras (*boundary*) estabelece os limites por meio de regras, códigos de conduta, sistemas de planejamento estratégico e diretrizes, influenciados pelos riscos do que se pretende evitar (Collier, 2005), sendo, de certa maneira, um contrapeso ao sistema de crenças.

Os sistemas de diagnóstico têm por objetivo o alinhamento da performance dos colaboradores com o alcance das metas, buscando garantir que seja alcançado o desempenho esperado de acordo com variáveis críticas de sucesso. Diante dessa característica de monitoramento dos KPI (*key performance indicators*), pode-se inferir que tais sistemas também atuam como limitadores no comportamento laboral (Simons, 2000). Contudo, o sistema diagnóstico está relacionado a itens-chave, não tendo um caráter de uso rotineiro, desta forma, há a necessidade da quarta alavanca, que é caracterizada pelos sistemas interativos.





Tais sistemas são utilizados de forma regular e são operados subjetiva e informalmente por meio de experiências, percepções, discussões, diálogos, reuniões frequentes e revisão de planos de ação, estimulando a pesquisa, o aprendizado organizacional e o desenvolvimento de novas ideias, contribuindo para a inovação em um mercado dinâmico (Bruining et al., 2004; Simons, 2000; Widener, 2007). Assim, os gestores asseguram que a organização terá respostas às ameaças do ambiente, bem como aproveitará as oportunidades que surgirão (Simons, 1995).

Pautando-se nestes *frameworks* teóricos supracitados, bem como nos paradigmas de essência da empresa familiar, já foram realizados alguns estudos e pesquisas no Brasil que exploraram a temática das duas dimensões do SCG, assim como a teoria da riqueza socioemocional, a essência da empresa familiar por meio da análise dos 4 Cs, bem como a utilização dos artefatos de controle por meio do LOC e como os valores inerentes ao agente familiar se tornam presentes em estudos sobre organizações familiares, demonstrando o crescente interesse pela temática.

Alves (2010) analisou o conjunto de SCG em suas dimensões desenho (Malmi & Brown, 2008) e uso (Simons, 1995) com o objetivo de identificar sua contribuição para a formação e a implementação da estratégia organizacional. Para tal, realizou-se um estudo de caso em uma instituição de ensino superior brasileira. Como resultado, constatou-se uma discrepância entre as duas dimensões, em que algumas das características do SCG prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional.

Oro e Lavarda (2019) também realizaram um estudo de caso, com o objetivo de avaliar a utilização das alavancas de controle presentes em Simons (1995) pela alta gestão de uma empresa familiar, no que diz respeito à estratégia e às medidas de desempenho, sob a óptica da Teoria Contingencial. O objeto do estudo foi uma empresa familiar do Rio Grande do Sul. A obtenção dos dados deu-se por meio de análise documental e entrevistas conduzidas com pessoas-chave no controle gerencial, com o material submetido à análise qualitativa pelo software Nvivo 10, aumentando a celeridade e otimização. Os autores inferiram que dois dos controles (diagnósticos e interativos) têm utilização com viés complementar, sendo que o sistema integrado de gestão foi identificado como uma maneira de ajuste do SCG diante das contingências, uma vez que, pela Teoria Contingencial, os SCGs devem ser adequados a contextos específicos. Por fim, concluiu-se que os valores intrínsecos à família estudada manifestaram-se no sistema de crenças, ditando o curso pelo qual o uso dos artefatos de controle gerencial seriam utilizados, refletindo diretamente no comportamento estratégico da organização familiar.

Há também a pesquisa de Mucci (2020), que analisou a relação entre a essência da empresa familiar e a profissionalização, questionando se a profissionalização da empresa familiar acaba por sustentar ou enfraquecer a essência. Acerca desta última, foi utilizado o framework dos 4 Cs da empresa familiar proposto por Miller e Le Breton-Miller (2005). No que se refere à profissionalização, o autor reflete acerca da visão, por vezes equivocada, de que aquela só é possível neste perfil de empresa a partir da entrada de executivos externos à família; contudo, o pesquisador reforça que é possível haver profissionalização entre os membros da família que estejam a cargo dos níveis de controle, sobretudo aliada à expertise, experiência e competência. O autor conclui que profissionalizar a empresa familiar permite perpetuar sua visão e valores, enquanto busca novas estratégias para se manter competitiva e relevante, sobretudo diante do fato de que empresas familiares com longo histórico de existência devem



grande parcela de sua existência à profissionalização das gerações passadas e na formação dos membros subsequentes, sendo, pois, um aspecto fundamental para sustentar a essência da empresa.

Por fim, o estudo de Mucci et al. (2021) examinou se a decisão de uma família empresária influencia o projeto dos controles gerenciais em empresas familiares, como também a escolha de um gerente da família. Analisando 135 empresas brasileiras de médio e grande porte, ficou evidente que as decisões familiares influenciam de forma significativa no projeto (desenho) de controles gerenciais e, quando há a intenção de transferência da gestão para a próxima geração, mais formais e mais participativos controles gerenciais são adotados na empresa familiar.

Diante do apresentado, é possível afirmar que as pesquisas nacionais anteriores indicam associação entre as empresas familiares e o fator emocional inerente à família empresária como influência na adoção dos artefatos de controle gerencial.

### 3 METODOLOGIA

O presente estudo classificou-se como estudo de caso, descritivo, e com abordagem predominantemente qualitativa. O caso escolhido foi a Empresa X (nome fictício), a qual está localizada no Espírito Santo, atuando no segmento de materiais para construção civil, sobretudo areia, cimento, argamassa, pastas, entre outros. A organização possui duas gerações de uma mesma família na gestão, sendo a segunda geração advinda de um processo sucessório recente e hereditário. Além da história empresarial ser repleta por marcos de dificuldades, lutas e conquistas, atualmente a firma possui grande relevância socioeconômica local.

Para tanto, utilizou-se o percurso metodológico que se iniciou pela observação direta por parte dos pesquisadores, da análise documental de demonstrações financeiras e outros documentos e artefatos administrativos da organização estudada, e da realização de entrevistas com pessoas-chave na compreensão e estudo do processo, levando, na sequência, à submissão do material bruto à luz da base de conhecimento teórica, por fim levando às conclusões obtidas. Para a realização do estudo de caso, primeiramente foi realizada aproximação via e-mail, e diante da viabilidade da pesquisa, delimitou-se o escopo e os frameworks teóricos a serem abordados, assim como foi feito um estudo preliminar acerca do histórico da empresa e de sua importância regional. Tanto o contato quanto seu pai (um dos fundadores), que ocupa o cargo de diretor-presidente, mostraram-se solícitos e abertos às entrevistas, assim como consentiram com observações e análise de documentos que pudessem auxiliar nesta pesquisa, viabilizando, assim, o estudo. Tanto as entrevistas quanto as observações e análise de documentos se deram de maneira acessível, servindo para aprimorar os achados desta investigação.

A Figura 5 sintetiza o roteiro da pesquisa para o estudo de caso deste artigo, contemplando o objetivo, as abordagens e procedimentos adotados.

<b>1. Visão geral do projeto</b>
<b>1.1 Questão de pesquisa:</b> como uma empresa familiar determina os artefatos de controle gerencial presentes na dimensão desenho e como utiliza estes artefatos de controle gerencial?
<b>1.2 Objetivos:</b> explorar como a teoria da riqueza socioemocional explica a escolha dos artefatos gerenciais presentes nas dimensões desenho e uso que compõem o SCG de uma empresa familiar brasileira.
<b>1.3 Abordagem teórica:</b> Teoria da riqueza socioemocional.
<b>1.4 Modelos teóricos aplicados:</b> Teoria da riqueza socioemocional. Tipologia de classificação do SCG estruturado em cinco grupos: controles de planejamento, cibernéticos, remuneração e recompensa, administrativos e culturais, proposto por Malmi e Brown (2008), no intuito de identificar o desenho do SCG.

<p>Tipologia de classificação do uso do SCG, proposto por Simons (1995). Análise da influência a partir dos 4 Cs da essência da empresa familiar: a) comando – liderança; b) continuidade – legado; c) comunidade – colaboração entre gestores familiares e funcionários; e d) conexão – relações sólidas com agentes externos, propostos por Miller e Le Breton-Miller (2005).</p>
<p><b>1.5 Fundamentos da escolha do caso:</b> a escolha desse caso foi em decorrência de alguns fatores relevantes, como segue: (i) porque possibilita demonstrar as dinâmicas intraorganizacionais que ocorrem durante o processo de implementação e utilização de práticas gerenciais de controle, interagindo com as pressões ambientais e a essência da empresa familiar; (ii) a organização passou por um recente processo sucessório, tendo agora duas gerações familiares na gestão; (iii) a empresa conta com um conselho familiar e práticas tácitas de governanças, como um conselho de administração informal para a tomada decisória, composto por familiares gestores e familiares que não exercem cargos na organização, o que aumenta a complexidade na gestão do negócio, enriquecendo a amplitude dos dados coletados</p>
<p><b>2 Procedimentos de campo</b></p>
<p><b>2.1 Viabilização do estudo:</b> contato inicial para verificar viabilidade de realização do estudo. Entrevista não estruturada com contato inicial, obtendo autorização escrita para condução do estudo, através do Protocolo de Ética da Pesquisa e do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Apresentar o roteiro de entrevista semiestruturada, estabelecendo as pessoas a serem entrevistadas. Estabelecer os documentos iniciais que serão acessados. Como contrapartida da pesquisa, oferecer um relatório detalhado a ser entregue ao final do estudo.</p>
<p><b>2.2 Coleta dos dados:</b> realizar entrevista não estruturada com contatos iniciais para viabilizar o projeto e colher dados que confirmem a importância do caso para a pesquisa. Analisar dados coletados e planejar as primeiras entrevistas semiestruturadas. Realização do pré-teste, fazer melhorias, caso necessário, e repetir o pré-teste para confirmar se o roteiro de entrevistas semiestruturadas atinge as expectativas, sendo considerado adequado. Posteriormente, realizar entrevistas semiestruturadas com as pessoas chave, gravar áudio, transcrever e enviar feedback aos entrevistados para validação das entrevistas. Proceder uma análise geral dos dados obtidos das entrevistas e de observações de atividades. Manter esse processo até atingir uma redundância de respostas que não mais acrescentem informações substanciais à pesquisa (Gil, 2009). Analisar os documentos detectados como importantes durante as entrevistas e as informações coletadas através da observação não participante. Fazer uma triangulação dos conteúdos. Solicitar reuniões complementares para esclarecer dúvidas, caso existam.</p>
<p><b>3 Análise dos dados:</b> analisar o discurso à luz das proposições teóricas do estudo</p>

Figura 5: Roteiro da pesquisa para o estudo de caso.

Fonte: elaborado pelos autores, com base em Martins (2008) e Yin (2010).

As primeiras entrevistas foram realizadas via e-mail e telefone, não sendo gravadas, visto que ainda não haviam sido formalizadas através do Protocolo Ético de Pesquisa da UFES. Em um segundo momento, utilizou-se a entrevista semiestruturada, por meio da qual se pôde controlar o estilo, o ritmo e a ordem das perguntas, permitindo que os entrevistados respondessem na forma em que pensam e usam a linguagem (Yin, 2010). Para ilustrar a organização corporativa adotada pela empresa estudada, a mesma forneceu um organograma simplificado, descrevendo sua hierarquia.

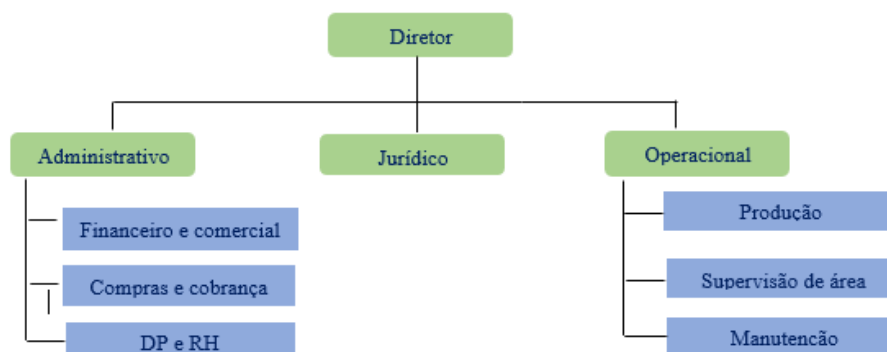


Figura 6: Organograma da empresa X

Fonte: elaborado pela organização estudada

O planejamento inicial previa entrevistar apenas membros da família, porém, para assegurar a diversidade de dados coletados, foram entrevistados oito sujeitos de níveis hierárquicos e funções diferentes que possuem relação com as práticas gerenciais e o SCG como um todo e que estão na empresa há tempo suficiente para vivenciar, influenciar e serem influenciados pelos processos advindos do SCG. A Figura 7 apresenta a relação dos entrevistados, bem como sua formação acadêmica, posição que ocupa na hierarquia da empresa, tempo de casa, e no caso de membros da família, em qual geração se encontra.

Nível hierárquico	Cargo/posição	Geração (membros da família)	Tempo de empresa	Formação
1º	Diretor-presidente	1º	Desde o início	Tecnólogo em Química e Bacharel em Direito
1º	Diretor financeiro e comercial	2º	11 anos	Sistemas de Informação, com pós-graduação em Gestão de Negócios e Engenharia de Produção
2º	Diretor jurídico	2º	7 anos	Advogado; Bacharel em Direito
3º	Gerente de produção	Não se aplica	Desde o início	Curso técnico em Mecânica
3º	Gerente de administração	Não se aplica	12 anos	Graduação em Administração e pós-graduação em finanças
4º	Analista de DP e RH	Não se aplica	9 anos	Graduação em Recursos Humanos e Ciências Contábeis
4º	Analista de planejamento financeiro	Não se aplica	9 anos	Graduação em Administração
5º	Operador de produção	Não se aplica	4 anos	Ensino médio completo

Figura 7: Relação dos entrevistados e sua formação acadêmica.

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Em relação à análise documental, estabeleceu-se de comum acordo entre a família empresária e aos pesquisadores que os seguintes documentos seriam contemplados:

- i) Organograma;
- ii) Procedimentos, políticas e regulamento interno;
- iii) Comunicados e orientações internas;
- iv) Agendas e atas de reuniões;
- v) Gráficos e relatórios do Sistema ERP;
- vi) Relatórios gerenciais;
- vii) Planilhas de orçamento; e
- viii) Materiais de divulgação comercial.

Ainda no que se refere aos processos financeiros e comerciais da empresa, bem como sua atual dimensão e funcionamento, é importante destacar que seu *modus operandi* é baseado no atendimento apenas a clientes empresariais (*business-to-business*) e tem relações de compra e venda nacionais. Toda sua matéria-prima principal também é nacional. Atualmente, a empresa conta com cerca de 49 funcionários contratados diretamente no setor de produção, aproximadamente 47 postos de trabalho alocados em outros setores, como revendedores, funcionários do Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), marketing, jurídico, administrativo e assemelhados, além de funcionários advindos de empresas terceirizadas.

Atualmente, a organização estudada se caracteriza como Empresa de Pequeno Porte (EPP). O faturamento anual gira em torno de R\$ 3,1 milhões. Porém, mesmo com a pandemia de COVID-19, o orçamento para 2022 apresenta uma previsão de aumento de 15% nesse faturamento. Desde 2018, o faturamento vem sendo impulsionado pelo início de operação da linha de um novo produto que atende ao mercado de construção civil. Para controlar suas operações, a empresa utiliza um relatório gerencial (orçamento), planilhas de Excel, sistema de gestão integrado – ERP (Enterprise Resource Planning), e está implantando um programa de macros.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos resultados procurou-se identificar: i) o desenho e o uso do SCG da organização; e ii) elementos característicos da essência da empresa familiar. Posteriormente, buscou-se estabelecer uma comparação entre a implementação e a utilização dos artefatos de controle presentes no SCG da empresa estudada com as características da riqueza socioemocional, desta maneira, permitindo realizar inferências acerca das dimensões desenho e uso do SCG, portanto pautando-se sobretudo no trabalho de Malmi e Brown (2008) e Simons (1995).

Parte fundamental da presente análise de dados foi obtida por meio das entrevistas, sendo que não se utilizou de software para execução de *data mining* ou simples transcrição de arquivos de áudio para texto, optando-se pela transcrição direta por parte dos pesquisadores, aos quais realizaram a escuta das gravações e procederam com o processo datilográfico sem utilizar recurso externo. Depois de transcritas, as entrevistas foram validadas com os entrevistados e iniciou-se o processo de análise.

Com base nos conceitos de Malmi e Brown (2008) e na dimensão desenho do SCG da EmpresaX, considerando as evidências colhidas na análise de documentos, entrevistas e observação, de forma geral, é possível identificar a existência do **Controle de Planejamento**, sendo um planejamento com certo grau de formalização dos instrumentos gerenciais utilizados na empresa, no que compete ao curto prazo. Fica clara também a mentalidade dos sucessores no que se refere ao desejo de continuidade do negócio para que a liderança, a posse e o controle sejam direcionados a seus futuros herdeiros, assim como ocorreu entre os fundadores e aqueles, de acordo com o recorte discursivo a seguir:

“Eu meio que percebo como uma coisa bonita de se ver, quando a empresa é fundada por alguém e o negócio dá tão certo que [...] a gente coloca esperança pra (sic) que os filhos, caso queiram, venham nos ajudar a tocar o barco e futuramente navegar por conta própria” (sucessor2). Apesar de expressar o desejo de longevidade empresarial, não foram identificados registros de planejamento de longo prazo com foco estratégico, no qual seriam estabelecidas as metas e ações para o médio e longo prazo (Simons, 1995). Com relação ao planejamento de médio e longo prazo, foi detectada apenas uma discussão de ideias pelos gestores, sem identificação de nenhum tipo de registro formalizado ou comunicação dessas ideias, por isso considera-se que tal planejamento ainda não existe no SCG da empresa.

No **Controle Cibernético**, foi identificada a existência de um relatório gerencial referido como orçamento, utilizado em reuniões quinzenais com gestores e diretores de todas as áreas. Esse relatório é complementado por dados disponíveis no sistema ERP. Como uma das práticas gerenciais de controle mais institucionalizadas e populares entre as organizações, o orçamento torna possível uma conexão entre os vários elementos da empresa de forma



abrangente, integrando processos e decisões de alocação de recursos, focando em estabelecer os níveis aceitáveis de comportamento baseados no planejamento geral da organização, confrontando com o desempenho alcançado (Malmi & Brown, 2008).

Pode-se afirmar que o controle orçamentário é a estratégia de controle adotada *ad hoc*, sendo essa uma decisão que se pode compreender como conservadora, porém também é necessário entender que, dado o tamanho da organização, bem como seu posicionamento de mercado, tal ferramenta de controle encontra respaldo por permitir rápida detecção e correção de desvios. O orçamento foi implementado na organização juntamente com o planejamento há aproximadamente dez anos. A escolha dos artefatos se deu pelos fundadores da empresa baseando-se em *benchmarking* e, para legitimar sua implantação e buscando agregar conhecimento e boas práticas, eles contaram com o apoio de consultoria especializada na época.

O orçamento, baseado na Demonstração do Resultado de Exercício (DRE), é projetado para uma janela de tempo semestral. A elaboração dos custos e a projeção orçamentária ocorrem internamente no ERP, o qual é alimentado com os insumos, tais como compras, vendas, prestação de serviços, contas a pagar e receber, dentre outros, sob responsabilidade da equipe administrativa. É interessante destacar que, originalmente, a revisão orçamentária ocorria mensalmente, porém, devido à detecção de múltiplos erros e divergências, o trabalho passou, há alguns meses, a ser efetuado quinzenalmente. O mesmo vale para a utilização de fluxo de caixa, que é elaborado em caráter mensal, com ajustes diários. Apesar de ainda haver dificuldades, é notável o progresso obtido, uma vez que existem investimentos na área administrativa e financeira com contratação e treinamento de funcionários.

A Empresa X utiliza como parâmetros básicos medidas financeiras, sendo faturamento, margem de contribuição bruta, índice de inadimplência, percentual de recebíveis; e não financeiras, que são, basicamente, a taxa de parada de máquinas. Acerca de outro importante parâmetro, a análise de desempenho, nota-se que não há um procedimento formal de feedback para os colaboradores. Alguns recebem feedbacks ocasionais, sobretudo a partir de cargos de analista e supervisor, porém não existe esse processo para

posições mais técnicas ou operacionais. As tratativas no dia a dia do ambiente de trabalho, no que diz respeito à avaliação de desempenho da equipe, são feitas de maneira informal, por meio de conversas básicas entre liderança e liderados, apontando possíveis pontos de melhoria ou procedimentos que foram seguidos de maneira incorreta, sem, no entanto, haver uma formalização.

No que diz respeito aos **Controles de Remuneração e Recompensa**, foram identificados controles que podem ser entendidos como pertencentes a essa categoria. Segundo a analista de DP e RH, apesar de haver um procedimento de recompensa estipulado, que é a entrega de cesta básica para os funcionários mais assíduos, sem faltas ou saídas antecipadas injustificadas, há também o pagamento anual de uma bonificação financeira proporcional a indicadores relacionados à performance da produção e de vendas, contudo não há uma formalização acerca dessa bonificação. Está em estudo a implantação formal deste último, o que demanda certo investimento de tempo e esforço do ponto de vista contábil e administrativo para chegar em faixas percentuais e valores-base que não sejam demasiadamente onerosos para a empresa, ao mesmo tempo que não sejam realmente muito abaixo do que usualmente é praticado em empresas do setor.



Programas formalizados para retenção de talentos também são desejados, mesmo havendo, de modo informal, algo do tipo (como o pagamento de parte da faculdade de engenharia de um colaborador), vide o recorte discursivo a seguir: “Um de nossos funcionários está fazendo faculdade de engenharia mecânica, [...] começou meio que a “brincar” com programação, planilha, essas coisas, nos momentos de folga dele... e quando o gerente da produção me mostrou o acompanhamento que esse rapaz estava fazendo, achei realmente incrível, então propus ao pessoal da empresa pra custearmos o restante da faculdade dele, já que o cara é bolsista parcial”(sucessor 1).

Com relação aos **Controles Administrativos**, referente ao desenho e estrutura da organização, foi identificado no desenho do SCG o controle através do organograma, sendo de conhecimento geral, possibilitando seu uso efetivo e pleno, demonstrando estar institucionalizado. A atualização recente ocorreu em meados de 2020 de acordo com os recortes discursivos: “Eu sei que o organograma foi atualizado não tem muito tempo, mas de qualquer forma aqui todos têm conhecimento da ordem hierárquica [...]” (analista de DP e RH). “Não conheço o organograma, nunca vi, mas meio que imagino como está dividido, porque sei as pessoas que mandam [na empresa]” (operador de produção).

Não foram observadas práticas de governança interna formalizadas, mas a família empresária possui práticas de governança tácitas, como um conselho familiar para tomadas de decisão. Assim, partindo da visão de autores como Babic (2003) e Shleifer e Vishny (1997), assume-se a governança como um sistema de relações em que coexistem diversos atores e interesses que se organizam por meio de estruturas de poder capazes de abarcar os processos de tomada de decisões estratégicas, o exercício da liderança e a busca pela satisfação dos interesses organizacionais.

Ainda nos Controles Administrativos, um dos tipos de controle que mais vem sendo desenvolvido na empresa atualmente refere-se aos procedimentos e políticas, em que se percebe um grande esforço, especialmente nas áreas produtiva e financeira, para atualizar, desenvolver e implementar antigos e novos procedimentos que estão em fase de institucionalização (Malmi & Brown, 2008).

Apesar das influências oriundas de maneiras mais antigas de se administrar, nota-se que há progresso em andamento. No que diz respeito a indicadores não financeiros, a parada de máquinas é um fator crítico, visto que, com máquinas indisponíveis, a produção cai. O gerente de produção trouxe informações técnicas acerca de métodos adotados visando à melhoria da produtividade, o que foi acatado pelos novos gestores e se encontra em implementação, visto o recorte discursivo a seguir: “Temos buscado criar um método usando controle estatístico de processo, para apurar as maiores causas de parada de máquina, e assim melhorar o planejamento e controle de manutenção” (sucessor1).

O desempenho da empresa, mesmo diante da pandemia de COVID-19, acabou sendo melhor do que o esperado e com um cenário otimista para os próximos anos. A expansão dos negócios foi uma grata surpresa diante de tantas dificuldades, mas isso também pode ser atribuído às práticas implantadas no processo de reestruturação recente pelo qual a firma foi submetida, a partir de 2020. Novas máquinas foram adquiridas e novas técnicas implementadas, com investimentos maiores em capacitação de pessoal, e sobretudo novas formas de lidar com a gestão multivariável de diversos setores da empresa.



Finalmente, nos **Controles Culturais**, referente aos controles baseados em valores, crenças e normas sociais, apesar de os entrevistados afirmarem que a organização possui missão e visão, a maioria desconhece quais são. Quando questionados sobre a existência da missão, da visão e dos valores, tanto o fundador1 quanto os sucessores 1 e 2 mencionaram a existência de tais informações no site da empresa e nas ações, mas disseram que não existe uma cartilha a ser repassada aos colaboradores. É feita apenas uma contextualização verbal sobre tais itens no primeiro dia de trabalho, quando acontece um tour pela empresa, apesar de não existir nenhum tipo de treinamento de integração, visto recorte: “Não damos tal treinamento, mas o RH está com essa proposta em andamento [...]” (sucessor1).

Acerca das práticas de contratação, embora logicamente os interesses da empresa estejam alinhados com a contratação de profissionais onde se supõe haver interesses em comum e determinados padrões de trabalho para este fim, a decisão da família usualmente acaba prevalecendo sobre diferentes análises que a área de DP/RH porventura tenha realizado. A família tem como prática contratar parentes de funcionários que já trabalham lá, pois o fundador1 enxerga nesta prática um meio de manter certa unidade e clima familiar, reforçando sua visão de que a empresa é uma extensão de sua família, corroborando os controles culturais (Malmi & Brown, 2008).

O próprio fato de os sucessores seguirem a tendência do fundador1 de realizar novas contratações através da indicação direta de recomendações por parte dos funcionários já presentes no quadro de colaboradores, priorizando-a em detrimento de processos seletivos tradicionais com publicação de vagas, triagem curricular, entre outros associados ao recrutamento e seleção, é um indicador forte de que os valores familiares de manter a empresa como sendo uma “extensão da família”, conforme relatado pelo fundador1, permanecem tendo impacto contínuo nas ações da empresa e em suas estratégias operacionais.

Acerca da dimensão uso dos SCGs pela EmpresaX, considerando as evidências colhidas pela análise de documentos, entrevistas e da observação, de forma geral, é possível inferir que as práticas de controle gerencial utilizadas pela empresa possuem certo caráter de **uso diagnóstico**, ou seja, orientam o comportamento das pessoas para atuarem alinhadas com as estratégias organizacionais. Nota-se que a EmpresaX utiliza como parâmetros básicos do controle diagnóstico indicadores financeiros e não financeiros, como exposto nos controles cibernéticos. Na contramão do aspecto punitivo do sistema diagnóstico, existe também o aspecto de recompensa. Há recebimentos de recompensas informais em uso, mas não formalizados pela organização. Os gestores procuram utilizar os controles no sentido de conduzir seus subordinados para o alcance dos objetivos estabelecidos pela gestão da empresa, monitorando os resultados e tentando manter-se dentro do previsto, por exemplo, em práticas como o orçamento, alinhando-se com os conceitos de controle diagnóstico de Simons (1995).

Em relação ao **controle interativo** de Simons (1995), o uso do controle orçamentário como principal alavanca para controle interativo tem se mostrado uma maneira tradicional, porém efetiva, dentro do que a empresa se propõe e, diante da expansão das áreas responsáveis por sua elaboração, bem como do ajuste dos prazos de revisão, pode-se afirmar que a estratégia tem logrado êxito. Pelo acompanhamento constante dos parâmetros orçamentários e do fluxo de caixa, nota-se que há uma medição de performance, reforçado o previsto por Ittner e Larcker (1998), os quais indicam a medição constante da performance como uma prática de aplicação bastante ampla em sistema de controle interativo.





Com base nos conceitos de Simons (1995), os dados coletados evidenciaram o uso através do **sistema de crenças**. Como já discutido anteriormente no desenho referente aos controles culturais, a empresa não possui um conjunto explícito de definições e diretrizes comunicadas formalmente pela direção e enfatizadas sistematicamente, por exemplo, visão e missão, e que pudesse fornecer os valores básicos, propósitos e direções para a organização. Porém, os valores familiares estão presentes e institucionalizados na organização, como as contratações de parentes de colaboradores residentes nos arredores da empresa serem algo comum e de conhecimento geral dos atores organizacionais, sendo uma estratégia adotada para manter os valores e cultura da empresa, traduzindo reflexos da gestão familiar.

O uso através do **sistema de restrições** não foi evidenciado, apesar de a empresa possuir um regulamento interno, o qual se concentra em uso de uniforme, benefícios trabalhistas e manuais de conduta – este último item voltado apenas para funcionários da produção –, não se alinhando com as perspectivas de Simons (1995) e Oyadomari et al. (2013) de um sistema como instrumento de apoio à tomada de decisão. Embora se possa dizer que o sistema de fronteiras da empresa esteja dentro de padrões básicos oriundos do meio industrial, como a presença de normas de segurança do trabalho na área operacional e normativas, deve-se reforçar que tais restrições não têm caráter com foco gerencial, mas sobretudo para identificação e segurança.

O foco no desenho e uso dos artefatos de controle gerencial foi balizado originalmente na percepção da essência da empresa familiar, utilizando-se sobretudo os 4 Cs propostos por Miller e Le Breton-Miller (2005), onde nota-se, para a EmpresaX, que o **comando** organizacional é, de fato, 100% familiar, com a participação acionária sendo detida exclusivamente por membros familiares. Todos os entrevistados foram unânimes em reportar a mesma informação, desta maneira, não ocasionando inconsistência. O atributo de **continuidade** também se faz presente de maneira intensa, visto que a nova geração a assumir o controle da empresa são os filhos dos dois fundadores originais. A relação entre comando e continuidade não necessariamente implica uma rota linear, mas para empresas familiares, é natural que se manifeste um genuíno interesse de que o empreendimento original seja mantido pelos herdeiros. Nota-se relevante interatividade entre os atributos de **comunidade** e a **conexão**, visto que as conexões que a firma familiar estabelece com as demais partes interessadas, tais como clientes, fornecedores, poder público, comunidade externa, entre outras, também traduzem um aspecto intrínseco das relações interpessoais que norteiam o fluxo dos negócios e as tratativas de ordem econômica, jurídica, administrativa, entre outras esferas da vida corporativa (Miller & Le Breton-Miller, 2005).

Ao analisar os dados coletados, foi possível identificar que a empresa possui alguns elementos do modelo Malmi e Brown (2008) em seu desenho do SCG, e, quanto ao uso na visão de Simons (1995), alguns artefatos são utilizados parcialmente, como sintetizado na Figura 8.

Elementos do desenho	Componentes do desenho	Caracterização do uso
Planejamento	<b>Planejamento de ações:</b> semestral <b>Planejamento de longo prazo:</b> não identificado	Curto prazo. Sistema ERP dividido por áreas. Nada formalizado, apenas discussão de ideias.
Cibernético	<b>Orçamento:</b> relatório gerencial semestral baseado em DRE e	Previsão semestral de receitas e despesas quinzenais. Utilizado em reuniões quinzenais de ajustes e prestação de contas.

	complementado por dados fornecidos por todas as áreas (ERP) <b>Medidas Financeiras:</b> <b>Medidas não financeiras:</b> <b>Híbridos de medidas financeiras e não financeiras:</b> não identificados	Faturamento; margem de contribuição bruta; índice de inadimplência; percentual de recebíveis; custo dos produtos vendidos. Relatórios diários de faturamento e metas. Taxa de parada de máquinas. Aplicados aos processos da cadeia produtiva. Não identificados
Remuneração e recompensa	Compensação por assiduidade aos colaboradores sem faltas ou atrasos injustificados, com entregas de cestas básicas mensais.	Entrega de cesta básica para os funcionários mais assíduos; pagamento anual de bonificação financeira para cargos gerenciais (não formal). Há, de modo informal, o pagamento de parte da faculdade de um colaborador
Administrativo	<b>Desenho e estrutura organizacional:</b> organograma. <b>Estruturas de governança:</b> não identificado. <b>Procedimentos e políticas:</b> atualização e desenvolvimento de novos procedimentos.	Atualizado em meados de 2020, é de conhecimento de todos. Conselho da família empresária para tomada decisória. Esforço das áreas produtiva e financeira para atualizar, desenvolver e implementar novos procedimentos
Cultural	<b>Controles baseados em valor:</b> não foi identificado um conjunto explícito de definições organizacionais que forneça os valores básicos, propósitos e direções para a organização. <b>Controle de clãs:</b> não identificado. <b>Símbolos:</b> uso do uniforme.	Valores familiares estão intrinsecamente presentes e institucionalizados na organização, como contratações de parentes de colaboradores ser algo comum e de conhecimento geral dos atores organizacionais, sendo uma estratégia adotada para manter os valores e a cultura da empresa familiar, traduzindo reflexos da gestão familiar.

Figura 8: Tabela-resumo da utilização dos artefatos de controle gerencial pela Empresa X

Fonte: Elaborado pelos autores

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve a intenção de compreender como ocorrem as escolhas que influenciam ou determinam o desenho e o uso dos artefatos de controle gerencial em uma empresa familiar. Baseando-se em entrevistas com oito membros atuantes na empresa (sendo três familiares e cinco não familiares), e totalizando aproximadamente 12 horas de diálogos, foram evidenciados aspectos da história da empresa, valores relevantes para a família e os sistemas de controle utilizados.

Identificou-se, a partir da abordagem dos 4 Cs (Miller & Le Breton-Miller, 2005), elementos que sinalizam como o comando, a continuidade, a comunidade e a conexão são presentes na empresa. Em relação ao comando, tem-se que este é 100% detido por membros familiares; ainda que esse dado não tenha sido comprovado documentalmente, todos os entrevistados reforçaram tal afirmação. A empresa não possui um conselho de administração/governança formalizado, porém os gestores abordam a existência de um conselho familiar já estruturado para tomada decisória.

Em relação à continuidade, é possível perceber que os valores são claros e bem definidos, sendo que os entrevistados estão cientes da existência de um comprometimento de longevidade corporativa no que tange à família atuante na empresa. O atributo de comunidade empresarial é visível devido à cultura organizacional bem definida com os colaboradores, mesmo que de modo informal, demonstrando confiabilidade por parte da família empresária e mantendo as pessoas motivadas graças ao aspecto de “grande família” presente na organização.

É possível perceber a conexão nas relações sólidas entre agentes externos da organização (clientes e fornecedores), mas com destaque à comunidade geográfica onde a empresa está localizada. A maioria de seus funcionários reside nessa região (localizada aos arredores da empresa), colaborando para o desenvolvimento comunitário.

Acerca dos controles gerenciais, os achados desta pesquisa indicam que a empresa permanece com valores enraizados por seus fundadores, como as gratificações informais, a proximidade com os colaboradores e a contratação de parentes destes com a intenção de tornar a empresa familiar “ainda mais familiar”, conforme a visão dos fundadores. Porém, a missão, a visão e os valores não são claros para os funcionários de todos os níveis hierárquicos da organização, assim como não existe nenhum código formal de conduta (com exceção da área de produção). Os colaboradores admitem ter alto grau de liberdade para agir dentro da organização e também facilidade de acesso aos gestores.

De acordo com o alegado pelos entrevistados e demonstrado por documento, existe construção e acompanhamento do planejamento de curto prazo, assim como elaboração e uso do orçamento para fins de controle, sendo este último revisado com bastante frequência e sofrendo ajustes sempre que necessário. Não existe conselho formal de administração ou governança, porém há o conselho familiar, formado por seis membros da família, que cumpre a mesma função. Os papéis desempenhados pelos tomadores de decisão são explícitos, podendo afirmar que existem mecanismos de governança tacitamente adotados.

Estudos podem ser realizados a fim de perceber como o papel do fundador – como líder e referência na condução do negócio – é exercido de maneira distintiva em empresas familiares, além de mais estudos utilizando a abordagem dos 4 Cs (Miller & Le Breton-Miller, 2005) para captar a essência da empresa familiar.

Como um dos fatores encontrados na pesquisa, enfatizou-se a visão de curto prazo proporcionada pelos mecanismos de controle gerencial analisados, o que contraria a visão de longo prazo presente no negócio familiar.

Ao investigar o desenho e uso dos artefatos de controle gerencial, especificamente em uma organização familiar, esta pesquisa contribui para ascender o interesse pela temática e, ainda, demonstra resultados que podem ser analisados sob vários enfoques.

## **REFERÊNCIAS**

- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Ames, A. C., Nolli, J. G., Beck, F., & Mucci, D. M. (2020). Preservação da riqueza socioemocional e a profissionalização em empresas familiares. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 19(3), p. 513-536.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Babic, V. (2003). Corporate governance problems in transition economies. In *Winston-Salem: Wake Forest University, Social Science Research Seminar*, (2), 1-14.
- Berrone, P., Cruz, C., & Gomez-Mejia, L. R. (2012). Socioemotional wealth in family firms: Theoretical dimensions, assessment approaches, and agenda for future research. *Family business review*, 25(3), 258-279.
- Berrone, P., Cruz, C., Gomez-Mejia, L. R., & Larrazza-Kintana, M. (2010). Socioemotional wealth and corporate responses to institutional pressures: Do family-controlled firms pollute less?. *Administrative science quarterly*, 55(1), 82-113.



- Bruining, H., Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15(2), 155-177.
- Buchweitz, M. J. R., Cruz, A. P. C. da, Barbosa, M. A. G., & Pereira, T. A. (2019). A riqueza socioemocional e o declínio em uma empresa familiar: Um estudo da Guerra SA. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 18(2), 231-258.
- Carney, M. Corporate governance and competitive advantage in family-controlled firms. *Entrepreneurship Theory and Practice*, San Francisco, v. 29, n. 3, p. 249-265, June 2005.
- 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.
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., Steier, L. P., & Rau, S. B. (2012). Sources of heterogeneity in family firms: An introduction. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 36(6), 1103-1113.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3), 321-339.
- Dante, F. S., Rodrigues, R. M., & Cremonesi, G. G. (2016). Os impactos da gestão familiar nos conflitos e cultura organizacional. *Revista de Carreiras e Pessoas*, 6(3), p. 262-280.
- De Massis, A., Frattini, F., Majocchi, A., & Piscitello, L. (2018). Family firms in the global economy: Toward a deeper understanding of internationalization determinants, processes, and outcomes. *Global Strategy Journal*, 8(1), 3-21.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.
- Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares*. 94 ed. Rio de Janeiro: Negócio.
- Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J., & Moyano-Fuentes, J. (2007). Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: Evidence from Spanish olive oil mills. *Administrative science quarterly*, 52(1), 106-137.
- Gomez-Mejia, L. R., Cruz, C., Berrone, P., & De Castro, J. (2011). The bond that ties: Socioemotional wealth preservation in family firms. *Academy of Management annals*, 5(1), 653-707.
- Harris, D., Martinez, J. I., & Ward, J. L. (1994). Is strategy different for the family-owned business?. *Family business review*, 7(2), 159-174.
- Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2017). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410-435.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of management accounting research*, 10, 205-238.
- Jordão, R. V. D. (2015). Knowledge and information management practices in small and medium-sized enterprises organized in cooperative networks: a multi case comparative study in the Brazilian industry. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 20, 178-199.
- Lee, J. (2006). Family firm performance: Further evidence. *Family business review*, 19(2), 103-114.
- Lopes, F. T., Carrieri, A., & Saraiva, L. A. S. (2013). Relações entre poder e subjetividade em uma organização familiar. *Organizações & Sociedade*, 20, 225-238.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.
- Martins, G. A. (2008). Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 8-18.
- Maximiano, A. C. A. (2010). *Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital*. São Paulo: Atlas.



- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, 2, 785-802.
- Miller, D., & Le Breton-Miller, I. (2005). Management insights from great and struggling family businesses. *Long Range Planning*, 38(6), 517-530.
- Miller, D., & Breton-Miller, I. (2015). What every small business can learn from great family firms. *IESE Insight*, 25, 33-40.
- Mucci, D. M. (2018). *Management control mechanisms and stewardship in family firms: an analysis of antecedents and consequences*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Mucci, D. M. (2020). A Profissionalização Como Pilar Para A Preservação Da Essência Da Empresa Familiar. *Revista Mineira de Contabilidade*, 21(3), 4-9.
- Mucci, D. M., Jorissen, A., Frezatti, F., & Bido, D. D. S. (2021). Managerial controls in private family firms: The influence of a family's decision premises. *Sustainability*, 13(4), 2158.
- Oliveira, D. P. R. (2006). *Empresa familiar: como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório*. São Paulo: Atlas.
- Oro, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 14-27.
- Oyadomari, J. C. T., Lima, M. P. de, Pereira, D. L., & Silva, B. D. O. T. da (2013). Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 53-74.
- Salvato, C., & Moores, K. (2010). Research on accounting in family firms: Past accomplishments and future challenges. *Family Business Review*, 23(3), 193-215.
- Sharma, P., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (1997). Strategic management of the family business: Past research and future challenges. *Family business review*, 10(1), 1-35.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The journal of finance*, 52(2), 737-783.
- Silva, J. O. D. (2015). *Remuneração variável de executivos em empresas familiares brasileiras*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Harvard Business School Press: Boston.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall: New Jersey.
- Songini, L., Gnan, L., & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 71-83.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7-8), 757-788.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.