

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALEXANDRO MARTINS SOARES

**AS INFLUÊNCIAS DAS LÓGICAS E RACIONALIDADES NO
PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA
CONTROLADORIA EM UM GRUPO ECONÔMICO FAMILIAR
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

São Paulo

2019

ALEXANDRO MARTINS SOARES

**AS INFLUÊNCIAS DAS LÓGICAS E RACIONALIDADES NO
PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA EM
UM GRUPO ECONÔMICO FAMILIAR DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Projeto de Pesquisa apresentado à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito
parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

São Paulo

2019

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva
Reitor

Prof. Dr. Ronaldo Fróes de Carvalho
Pró-reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Garcia
Pró-reitor de Pós-Graduação
Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis
Coordenador de Mestrado Profissional em Administração

FICHA CATALOGRÁFICA

S676i

Soares, Alexandro Martins

As influências das Lógicas e Racionalidades no Processo de Institucionalização da Controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo / Alexandro Martins Soares. - - São Paulo, 2019.
123 f.

Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

Dissertação (mestrado) – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Centro Universitário Álvares Penteado – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Empresas familiares – Contabilidade – São Paulo. 2. Controladoria – São Paulo. 3. Planejamento empresarial - São Paulo. 4. Administração de risco - São Paulo. 5. Logística - Organização.

CDD: 657.9

Bibliotecário responsável: Elba Lopes, CRB- 8/9622

Alexandro Martins Soares

**As influências das Lógicas e Racionalidades no Processo de Institucionalização da
Controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 09 de setembro de 2019

**A Deus e a minha família, fontes de
força para superar cada desafio
proposto pela vida.**

Agradecimentos

Agradeço a Deus por ter me concedido mais uma oportunidade de superação. Por ter me guiando a cada momento e me mostrando alternativas quando elas pareciam inexistentes. Aos irmãos espirituais que foram, com toda a certeza, consoladores em momentos onde as forças pareciam não mais existirem e que me inspiraram a prosseguir quando o cansaço mental e físico me visitavam.

A minha mãe, Hildene, que desde de que eu era apenas uma criança sempre me incentivou e proporcionou as condições necessárias para que eu pudesse estudar e aprender cada dia mais. Como ela dizia e continuará dizendo por muitos anos: “Meu filho, o estudo é a única coisa que ninguém poderá tirar de você”. Você foi minha mãe e meu pai. Te agradeço imensamente por sempre estar ao meu lado.

A minha esposa Andressa, companheira de vida há mais de 14 anos. Quantos foram os momentos de dificuldades neste período, não é mesmo? Obrigado por sempre estar ao meu lado, suportando com imensa resiliência todas as situações adversas colocadas em nosso caminho.

Aos meus filhos Leonardo e Davi. Tudo que faço é por vocês. Trabalho a cada dia para ser um espelho de vida para vocês, refletindo o trabalho duro, honestidade, resistência e o espírito de sempre estar avançando. Sei que este período dos meus estudos foi custoso para vocês, mas há momentos em que sacrifícios são necessários.

D. Edeline, impossível deixar de agradecê-la. A senhora me concedeu muitas oportunidades e eu espero ter correspondido e continuar correspondendo a cada uma delas. Sou imensamente grato a senhora por ter me proporcionado vislumbrar horizontes antes sequer cogitados.

Ao meu orientador prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias e ao prof. Dr. Cláudio Parisi por terem sido um farol neste caminho chamado mestrado. Os senhores ratificam o ditado da FECAP que diz que o resultado do mestrado é o mestrando transformado. Sem o incentivo e direcionamento dos senhores e de todos os meus professores do mestrado, esta pesquisa não seria possível.

Agradeço ao Grupo Econômico Familiar por ter viabilizado esta pesquisa. Espero que este estudo possa contribuir com o futuro da empresa. Agradeço, também, a cada pessoa que participou da pesquisa por intermédio de questionário ou entrevistas. A contribuição de cada um foi fundamental.

Resumo

As organizações familiares representam cerca de 80% das empresas brasileiras e contribuem com cerca de 50% do PIB. Origem, número de fundadores, valores institucionais, tamanho, laços de consanguinidade ou matrimoniais formam os diferentes tipos de empresas familiares. Na busca de legitimidade e estabilidade organizacional, interagem com as lógicas institucionais que representam práticas materiais, suposições, valores, crenças e regras pelas quais os indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência material, organizam o tempo e o espaço e oferecem sentido à sua realidade social. Este contato produzirá na organização familiar um cenário de contradição institucional, pois as lógicas institucionais formadas em um ambiente generalista serão incapazes de serem eficientes em todas as situações específicas que envolvem objetivos econômicos ou não. O objetivo desta pesquisa foi entender, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, como as lógicas e racionalidades influenciaram o processo de institucionalização da controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo. A metodologia usada para acompanhar estas influências foi a intervencionista para promover a aproximação entre os práticos e o pesquisador gerando benefícios para a organização, com o fornecimento de informações tempestivas capazes de influenciar as decisões da alta administração, assim como para a academia, por permitir o estudo das relações entre lógicas institucionais, contradições institucionais e empresas familiares, tópicos pouco explorados no segmento da Controladoria. Os resultados encontrados demonstram que no âmbito estratégico da organização familiar existe alto grau de contradição institucional proporcionando ambiente propício para mudanças institucionais contribuindo para o estágio atual de sucesso da institucionalização do departamento de controladoria.

Palavras-chave: Lógica Institucional; Nova Sociologia Institucional; Contradições Institucionais; Controladoria; Empresas Familiares.

Abstract

The family organizations represent about 80% of Brazilian companies and contribute in about 50% of our GDP. Origin, amount of creators, institutional value, measurements, consanguinity and matrimonial embracement compound the different types of family institutions. When seeking for legitimacy and organization's stabilization we find that those interact with the institution logics which represent material practices, suppositions, values, beliefs and rules that individuals produce and reproduce within their material subsistence, organize their time and space and offer individual meaning to their own social reality. This contact will create an idea of institutional contradiction within the familiar organization since the logical institution are made in a generalist environment which are not able to be efficient in all the specific situations that whether will involve economic goals or not. The purpose of this research presented was related to understand through the New Institutional Sociology how the rationalities and logics influenced the institutionalization process of a controllership in a Family Economic Group in the State of Sao Paulo. It was used the interventionist methodology to promote the approximation between the practical and the researcher and this way producing benefits to the organization, giving timely information that were capable in influencing high demand decisions, as for the academy to allow the study of the relations between the institution's logical, institution's contradictions and family organizations, those are topics that are not well explored within the Controllership's segment. The results founded show that within the strategic matter in the family companies there is a high level of institution contradiction, those provide an ambient open for institutional changes supporting the actual successful stage of the institutionalization in the controllership department.

Palavras-chave: Institution's Logic, New Institutional Sociology, Institution's Contradictions, Controllership, Family Institution.

Lista de Figuras

Figura 1. Modelos de 3 Círculos.....	22
Figura 2. Controladoria como Órgão de Assessoria (<i>staff</i>).....	39
Figura 3. Controladoria como Órgão de Linha (Alta Administração).....	39
Figura 4. Controladoria como Órgão de Linha (Finanças e Contabilidade).....	40
Figura 5. Dinâmica dos Níveis de Evolução da Controladoria nas Organizações.....	49
Figura 6. Framework da Pesquisa Intervencionista.....	51
Figura 7. Desenho Operacional da Pesquisa.....	55
Figura 8. Modelo Teórico da Pesquisa.....	56
Figura 9. Relação entre Técnicas de Pesquisa.....	61
Figura 10. Relação entre Espectros de Pesquisa.....	62
Figura 11. Mapa de Rateio – Etapas de Implantação.....	68

Lista de Tabelas

Tabela 01. Tipos de Empresas Familiares, Características e Principais Desafios.....	23
Tabela 02. Aspectos Positivos e Negativos das Empresas Familiares.....	23
Tabela 03. Dicotomias Esteriotipadas sobre Negócios Não Familiares e Familiares.....	27
Tabela 04. Entrevista: Questões para Caracterizar a Empresa como Familiar.....	56
Tabela 05. Entrevista: Questões para Identificar Influências das Lógicas Institucionais e Familiares.....	57
Tabela 06. Entrevista: Questões para Identificar Nível da Controladoria.....	58
Tabela 07. Entrevista: Questões para Identificar Contradições Institucionais e a Práxis Humana.....	58
Tabela 08. Questionário para Grupo B e C.....	59
Tabela 09. Relatórios da Controladoria.....	65
Tabela 10. Itens comparados com o Mercado Varejista.....	66
Tabela 11. Questão 1 do Questionário.....	70
Tabela 12. Questão 2 do Questionário.....	70
Tabela 13. Questão 3 do Questionário.....	71
Tabela 14. Objetivos e Estratégias.....	72
Tabela 15. Fatores que Influenciam os Objetivos e Estratégias.....	72

Tabela 16. Fatores que Dificultam ou Inviabilizam os Objetivos.....	73
Tabela 17. Questão 9 do Questionário.....	75
Tabela 18. Questão 10 do Questionário.....	76
Tabela 19. Questão 11 do Questionário.....	77
Tabela 20. Questão 13 do Questionário.....	78
Tabela 21. Questão 14 do Questionário.....	78
Tabela 22. Questão 15 do Questionário.....	79
Tabela 23. Questão 16 do Questionário.....	80
Tabela 24. Questão 17 do Questionário.....	80
Tabela 25. Questão 18 do Questionário.....	81
Tabela 26. Questão 19 do Questionário.....	82
Tabela 27. Questão 20 do Questionário.....	82
Tabela 28. Questão 21 do Questionário.....	83
Tabela 29. Questão 22 do Questionário.....	83
Tabela 30. Questão 23 do Questionário.....	84
Tabela 31. Questão 24 do Questionário.....	84

Sumário

1	Introdução	11
1.1	Situação Problema e Pergunta de Pesquisa	15
1.2	Objetivos	16
<i>1.2.1</i>	<i>Objetivo Geral</i>	<i>16</i>
<i>1.2.2</i>	<i>Objetivos Específicos</i>	<i>17</i>
1.3	Justificativa da Pesquisa	17
1.4	Contribuições da Pesquisa	18
1.5	Delimitações do Estudo	18
2	Fundamentação Teórica	19
2.1	Empresas familiares	19
<i>2.1.1</i>	<i>Aspectos da profissionalização</i>	<i>24</i>
<i>2.1.1.1</i>	<i>Dimensões da profissionalização</i>	<i>25</i>
<i>2.1.2</i>	<i>Dicotomias entre empresas familiares e não familiares</i>	<i>27</i>
2.2	Ambientes institucionais e organizacionais	28
<i>2.2.1</i>	<i>Desacoplamento institucional e a lógica da confiança</i>	<i>32</i>
<i>2.2.2</i>	<i>Lógicas institucionais</i>	<i>33</i>
<i>2.2.3</i>	<i>Contradições institucionais</i>	<i>35</i>
2.3	Controladoria	36
<i>2.3.1</i>	<i>A controladoria no organograma das organizações</i>	<i>38</i>
<i>2.3.2</i>	<i>Planejamento estratégico</i>	<i>40</i>
<i>2.3.3</i>	<i>Controle empresarial</i>	<i>41</i>
<i>2.3.4</i>	<i>Controles internos</i>	<i>42</i>
<i>2.3.5</i>	<i>Gestão de risco</i>	<i>44</i>
<i>2.3.6</i>	<i>De contador de grãos a parceiro de negócios</i>	<i>45</i>
3	Metodologia	49
3.1	Diagnóstico da situação	50

<i>3.1.1 Identificação do problema prático com potencial de pesquisa teórica</i>	50
<i>3.1.2 Gestores envolvidos na pesquisa</i>	51
3.2 Planejamento da pesquisa e nível de intervenção	51
<i>3.2.1 Planejamento e estratégia de atuação - escopo</i>	51
<i>3.2.2 Protocolo de intenções – emic e etic – nível de intervenção</i>	52
<i>3.2.3 Agenda de trabalho: plano de ação</i>	52
3.3 Coleta e análise de dados: execução das ações	52
<i>3.3.1 Coleta e análise de dados</i>	52
<i>3.3.2 Criação do modelo de intervenção</i>	53
<i>3.3.3 Processo de avaliação de resultados</i>	53
4 Análise de Resultados	62
4.1 A Empresa objeto de estudo	62
4.2 Análise documental	64
<i>4.2.1 Lógica interna dos relatórios</i>	65
4.3 Análise dos questionários	69
4.3 Análise das entrevistas	84
4.4 Análise das intervenções	98
<i>4.4.1 Fechamento contábil</i>	98
<i>4.4.2 Fechamento da Praça Bauru</i>	101
<i>4.4.3 Unificação dos centros de distribuição</i>	103
5 Considerações finais	105
6 Referências	110
Apêndice A – Questionário	119
Apêndice B – Roteiro de Entrevista	121

1 Introdução

A sociedade contemporânea muitas vezes designada como sendo da “informação”, do “conhecimento” e da “aprendizagem” como podemos observar em Pozo (2003) possui como uma de suas principais características a economia baseada na informação. Burnham (1999) afirma que a rapidez com que a informação e o conhecimento se dissipam traz significativas mudanças para as relações econômica, política e socioculturais.

Atuando como um agente modificador da consciência humana, Barreto (2001) afirma que quando bem assimilada, a informação é capaz de produzir conhecimento, modificar o estoque mental de saber do indivíduo e trazer benefícios para seu desenvolvimento e o bem-estar da sociedade em que ele vive. Para Belluzzo (2014), disponibilizar e tornar a informação acessível não é suficiente, ela necessita de um contínuo processo de aprendizado que depende, também, de um pensamento reflexivo e ético.

Nas organizações, a Controladoria tem papel fundamental na gestão da informação. Segreti, Peleias e Rodriguez (2005) esclarecem que a Controladoria tem como uma de suas atribuições a organização e reporte das informações relevantes por intermédio, dentre outras fontes, da interpretação do sistema contábil e financeiro da empresa.

Kanitz (1977) agrega outras funções para a Controladoria, tais como: centralização das informações, podendo identificar eventuais inconsistências dentro da empresa, tão logo tenham ocorrido, assessorando, assim, a direção, sugerindo soluções; interpretação e avaliação da qualidade dos resultados, com vistas a corrigir possíveis pontos negativos; avaliação da consistência, viabilidade, aceitação, coordenação e alcance dos planos; verificação e controle da evolução e desempenho dos planos traçados, a fim de corrigir falhas ou revisá-los.

O desenvolvimento destas funções, segundo Webber (2011), depende do nível de institucionalização no qual a Controladoria esteja inserida na organização. Presente em um ambiente institucional constituído por diferentes lógicas institucionalizadas, a Controladoria precisa aprimorar outra função mencionada por Kanitz (1977) que é a de prever o efeito de novos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente envolvidas além da interpretação e apresentação das informações presentes nos relatórios contábeis e financeiros.

Até o início da década de 1980, de acordo com Fachin (2005), o estudo das organizações era suportado no princípio de que havia a predominância da racionalidade no processo de decisão visando a maximização do bem-estar do agente econômico. Esta premissa, contida na

Teoria Econômica Neoclássica era, segundo Scapens (1994), insuficiente para responder questões da realidade econômica.

Oyadomari, Mendonça, Cardoso e Frezatti (2008) ponderam que no movimento em busca deste entendimento, por intermédio de novas abordagens e contraposições, surgiu a Economia Institucional reconhecendo a importância das instituições na teoria econômica e no processo decisório. Conforme Crubellate, Grave e Mendes (2004), a teoria institucional representava uma alternativa na qual a organização era entendida sob uma perspectiva sociológica.

A teoria institucional possui três vertentes. A Nova Economia Institucional (NIE – New Institutional Economics) explica, de acordo com Scapens (2006), a diversidade nos arranjos institucionais com base em razões econômicas. Já a Velha Economia Institucional (OIE - Old Institutional Economics) entende, de acordo com Scapens (1994) que a institucionalização de uma prática ou de uma crença se materializa pelos hábitos, de característica individual, e rotinas com característica de grupo. A Nova Sociologia Institucional (NIS – New Institutional Sociology), estuda, de acordo com DiMaggio e Powell (1983), como em determinados aspectos as organizações são similares, motivadas por comportamentos miméticos, isomórficos e coercitivos.

Base do estudo desta pesquisa, a NIS, segundo DiMaggio e Powell (1983), contrapõe a ideia de que as organizações possuam estrutura e comportamento deliberados e distintos entre si com o objetivo de se ajustarem a fatores contingenciais, notadamente exógenos. Para Oyadomari et al. (2008) a principal contribuição dos autores está na afirmação de que a motivação para a burocratização e mudanças organizacionais decorre menos de objetivos econômicos e mais em razão de outros processos que tornam as organizações mais semelhantes, sem necessariamente torná-las mais eficientes, mas com motivação de se obter legitimação.

Segundo Silva, Fonseca e Crubellate (2005), legitimidade é a palavra chave da NIS por ser o elemento sustentador da manutenção ou mudança institucional, adequação de práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas que podem representar um obstáculo a reprodução dos padrões institucionalizados com consequente perda de legitimidade. A institucionalização está enraizada no contexto de conformidade e não conformidade de forma a produzir entendimentos comuns sobre o que é apropriado. Para Zucker (1983) o foco está em um único padrão ou modo de comportamento organizacional e a ênfase é colocada sobre a lógica ou natureza do processo após a aplicação do padrão.

Estas lógicas, segundo Thornton (2004), são padrões históricos socialmente construídos com base em informações na forma de símbolos culturais e práticas materiais, valores, crenças,

conhecimentos, objetivos que norteiam as ações dos atores institucionais. Thornton e Ocasio (2008) salientam que tal proposição possibilita a compreensão das conexões existentes entre as macro e micro dimensões que estão associadas aos comportamentos das instituições.

A percepção do significado destes símbolos está presente em um contexto de tempo e espaço no qual os atores estão inseridos. Jones et al. (2013) ponderam que há transmissão dessas lógicas como se fosse uma teoria advinda da cultura, com base em seus padrões de interpretação de símbolos, crenças e práticas.

A visão de arcabouço envolvendo processos, obrigações ou atuações sociais que passam a assumir um status semelhante ao de um juiz também é característica da institucionalização, de acordo com Scott (1987). Podendo ser vista como um processo social pelo qual os indivíduos definem uma concepção cuja validade é vista como independente da percepção e ação do próprio ator, sendo, “a maneira como as coisas são” e/ou “a maneira como as coisas deveriam ser feitas”.

Entretanto, os indivíduos, constantemente desafiarão e tentarão mudar crenças e modos legitimados como corretos. Soeiro, Miranda e Araújo (2016) ponderaram que esta característica poderá gerar conflitos institucionais que resultarão em mudanças.

Wanderley e Soeiro (2016), destacam que apesar de representarem forças motrizes essenciais para a mudança institucional, as contradições institucionais não atingem inevitavelmente este objetivo. Seo e Creed (2002) abordam que a práxis humana é um mecanismo de mediação necessária entre contradições institucionais e mudança institucional, uma vez que representa a natureza política que embora incorporada em instituições existentes, tenta influenciar e mudar a configuração institucional. Segundo Burns e Baldvinsdottir (2005) é a práxis que encapsula o “fazer” da mudança.

De acordo com Seo e Creed (2002) a práxis é constituída por três componentes: (1) atores autoconscientes ou com compreensão crítica das condições sociais existentes e de como essas condições sociais não atendem às suas necessidades e interesses; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e a si mesmos; e (3) ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e para si mesmos. Além disso, Benson (1977) aponta que a práxis envolve dois momentos: (a) reflexivo, quando os atores criticam as instituições existentes e buscam alternativas; e (b) ativa, quando a mobilização política e ação coletiva ocorrem.

Para Burns, Ezzamel e Scapens (2003), podemos classificar o resultado dessas mudanças institucionais como bem e malsucedidas. A bem-sucedida é aquela que foi introduzida na organização e foi institucionalizada, ou seja, aceita pela maioria dos atores

organizacionais. Já a malsucedida foi introduzida na organização, porém não foi institucionalizada.

As empresas familiares formam um cenário de grande complexidade institucional. Podemos observar em Frezzatti, Bido, Mucci e Beck (2017) algumas das vertentes teóricas utilizadas para entendê-las, tais como Teoria da Agência, F-PEC, Teoria do Steward, Resource-based view e Teoria da Riqueza Emocional. Na ótica da vertente F-PEC de Astrachan et al. (2002), Premissas como Poder, Experiência e Cultura poderão afetar fortemente as lógicas que conduzem a empresa e conseqüentemente o papel da Controladoria.

Astrachan et al. (2002) tratam a atuação do poder no âmbito da propriedade, governança e gestão. Na propriedade seu poder é exercido pela participação da família no controle acionário e pela existência de acionista externo. Já a governança, pela sua participação em conselhos que tenha atividades de governança. Na gestão, Astrachan et al. (2002) indicam uma atuação fundamentalmente diretiva dos membros da família.

Sob a ótica da experiência, Astrachan et al. (2002) abordam que os perfis das organizações estão diretamente ligados às combinações de participação da geração ou gerações da família na propriedade, sob o aspecto da participação acionária, na governança e na gestão. Já a cultura, o modelo de Astrachan et al. (2002) indica os elementos de valores e premissas da família que são aderentes aos negócios, assim como os compromissos e a dedicação dos membros da família com a organização.

Zellweger, Nason e Nordqvist (2011), utilizam a definição de empresa familiar de Chua, Chrisman e Sharma (1999) adaptada para um contexto contemporâneo. Desse modo, propõem que as empresas familiares são governadas ou gerenciadas com a intenção de moldar e perseguir a visão de manutenção de negócios por uma coalizão dominante controlada pelos membros de uma mesma família ou pequeno número de famílias, de forma que seja sustentável através de gerações de família ou famílias.

Cabe ressaltar que para que a empresa seja considerada familiar, não basta que o controle seja feito por uma família, mas sim, que exista a intenção de que o negócio seja mantido por ela. Frezzatti et al. (2017) abordam que este fator primordial é difícil de ser constatado em empresas de primeira geração ou mesmo de outras gerações em situação em que a família questiona a continuidade da empresa em seu poder.

Frezzatti et al. (2017) ponderam que a propriedade ou gestão de uma organização por uma família pode se configurar em vários níveis decorrentes tanto da pulverização dos donos quanto a composição do quadro de executivos serem ou não membros da família. Neste

contexto, a visão da manutenção do negócio poderá se apresentar de forma heterogênea por incongruências nas lógicas e racionalidades da família.

1.1 Situação problema e pergunta de pesquisa

Sob a ótica da velha economia institucional, uma das vertentes da Teoria Institucional, Beuren, Boff e Guerreiro (2008), Beuren e Miiler (2010), Beuren e Oliveira (2012) abordaram as influências nos hábitos, rotinas e regras decorrentes da formalização e implantação de práticas de controladoria em empresas familiares. Em certa medida, identificaram evidências desta institucionalização e mudanças positivas nos hábitos, rotinas e regras da organização familiar.

Espejo e Eggert (2017) ampliam esta visão sob o aspecto das “lógicas situadas” que de acordo com Bogt e Scapens (2014) representam as decisões tomadas em consonância com a resposta encontrada para a pergunta: O que esperamos fazer nesta situação? Haja vista que organizações possuem cotidianamente situações específicas, as lógicas situadas representam a racionalidade aplicada para a resolução de questões de uma organização específica que podem ou não servir para a resolução das questões de outras organizações. Neste estudo foi observado que muitas contradições na lógica, geraram ansiedade e estresse, que podem ter contribuído para a não execução do escritório de controladoria dentro da organização.

Russo e Guerreiro (2017) propuseram um constructo que contribuisse para a compreensão sobre a percepção dos gestores sobre a sócio materialidade de práticas de contabilidade gerencial (PCG) com base na lógica institucional cerimonial (uso baseado em ritos) versus a instrumental (uso baseado na resolução de problemas) valendo-se da Nova Sociologia Institucional (NIS) e das digressões de Bush (1983, 1987). Como resultado, entenderam que as PCG são instituições que podem transformar os contextos onde estão inseridas, uma vez que fazem parte da práxis humana, e contribuem com a construção da realidade social ao longo do tempo e da história nas organizações em que estão inseridas.

A pesquisa será delineada em um grupo econômico familiar com mais de 50 anos de existência que atua no Estado de São Paulo nas áreas supermercadista, construção civil, imobiliário, shopping centers, concessionária de veículos, propaganda e marketing e estacionamento. Contando com aproximadamente 3.000 colaboradores auferiu uma receita bruta no exercício de 2017 de aproximadamente R\$ 1 BI.

A organização está em fase inicial de transição entre a primeira e segunda geração e tentativas de mudanças são observadas no decorrer deste processo. Criada em 2011 pela atual diretoria, a controladoria tinha a responsabilidade de confeccionar relatórios de

acompanhamento do ramo supermercadista baseado em indicadores do setor e de despesas específicas.

Com a retração do PIB em 3,8% e 3,6% respectivamente nos anos de 2015 e 2016 a economia brasileira vivenciava sua pior crise já registrada, superando, de acordo com matéria do site G1 (2017), a ocorrida nos anos de 1930 e 1931. Com o recuo das vendas varejistas em 6,5% em 2015, quando o setor terminou o ano com queda de 4,3% de acordo com a matéria da Época Negócios (2017) e a contínua regressão em 2016, a diretoria do Grupo verificou a relevante necessidade de se readequar para minimizar o impacto em seus resultados.

A atual diretoria entendia que reduzir despesas era a única solução viável para conter os resultados desfavoráveis. De acordo com sua experiência, efetuaram cortes para mitigar o problema. Em fevereiro de 2016, a empresa realiza evento com seus líderes a fim de apresentar um projeto de redução de despesas. Em julho de 2016 a controladoria começa a ser demandada pela segunda geração para apoiar este projeto e aprimorar os relatórios gerenciais a fim de apoiar a gestão da alta administração.

Este pesquisador, sustentado pela metodologia intervencionista acompanhou o desenvolvimento da controladoria do Grupo no período de junho de 2016 a julho de 2019. Esta metodologia, segundo Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) alia a participação do pesquisador e do pesquisado na busca de soluções para a organização, de modo que haja interação entre teoria e prática que possibilite o surgimento de uma nova lógica capaz de promover concretas mudanças na organização.

Com foco em contribuir para o entendimento da influência das lógicas e racionalidades nas empresas familiares, está pesquisa buscará responder a seguinte pergunta: ***Sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, como as lógicas e racionalidades influenciaram o processo de institucionalização da controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo?***

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Investigar, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, como as lógicas e racionalidades influenciaram o processo de institucionalização da controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo.

1.2.2 Objetivos específicos

Entender quais são os anseios dos membros da família para o futuro do Grupo. Investigar de que maneira a Controladoria contribuiria com ele. Verificar qual o estágio da controladoria de acordo com Webber (2011). Evidenciar se houve ou não quebra de paradigmas em decorrência do apoio da Controladoria à alta administração. Constatar se a Controladoria influenciou mudanças nas lógicas e racionalidades da empresa. Constatar se a interação entre teoria e prática foram capazes de promover mudanças organizacionais.

1.3 Justificativa da pesquisa

Inúmeros textos tratam da relevância da institucionalização da Controladoria em uma organização. Borinelli (2006) a caracteriza como órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial de forma a permiti-la alcançar, segundo Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), a eficácia, tanto para finalidades internas como externas, ou seja, cuida para que os usuários tenham a sua disposição todas as informações necessárias para atingir os seus objetivos.

Em uma empresa familiar existe potencialmente uma forte contradição institucional do objetivo da Controladoria. Tal fato decorre de a cultura grupal avessa a elementos de controle aliados à racionalidade econômica, especialmente, quando envolvem a aplicação de modelos de avaliação de desempenho de gestores profissionais e familiares.

Entretanto, dependendo do nível de centralização das decisões na família, as contradições institucionais poder ser relativamente baixas, uma vez que os demais gestores apenas cumprem as ordens sem questionar o que fomenta uma situação de risco de institucionalização da Controladoria e de outras práticas de gestão. Por outro lado, altos níveis de contradições institucionais podem potencializar a práxis humana, de membros da família ou não, de forma a provocar uma mudança institucional bem-sucedida.

Desse modo, a pesquisa se justifica por permitir a apresentação ao contexto empresarial e acadêmico da importância de compreender como as diferentes lógicas podem maximizar ou não a ação e atuação da área de controladoria gerando benefícios para a organização e para os envolvidos. Além de potencializar o entendimento das influências das lógicas e de sua materialização no processo de institucionalização de um departamento de Controladoria em uma empresa familiar. Para a organização, busca-se demonstrar se a institucionalização conseguiu alinhar objetivos institucionais e familiares de maneira a causar mudança.

1.4 Contribuições da pesquisa

O estudo tem a pretensão de contribuir para as pesquisas que avaliam a institucionalização de um departamento de Controladoria. Pretende-se contribuir, também:

- a) Com o melhor entendimento das conexões entre Lógicas e Contradições Institucionais em empresas familiares;
- b) Na generalização teórica dos resultados de modo que outras pesquisas possam atuar em outros tipos de organização;
- c) Maior compreensão prática dos níveis de Controladoria apresentados por Webber (2011);
- d) Permitir que empresas familiares analisem os resultados teóricos e práticos de modo que possam identificar correlações existentes entre o momento de sua controladoria e os resultados deste estudo;
- e) Fomentar a abertura dos caminhos de pesquisa que considerem as influências das lógicas e contradições institucionais na institucionalização de um departamento de controladoria em uma empresa familiar;
- f) Com a evolução das pesquisas de Russo e Guerreiro (2017) e Wanderley e Soeiro (2016), ao trabalhar a institucionalização de práticas de contabilidade gerencial à luz da NIS com foco nas contradições institucionais existentes;

1.5 Delimitações do estudo

Algumas delimitações foram observadas com o objetivo de viabilizar este estudo de modo a respeitar prazos, alcance e foco da pesquisa, conforme apresentado a seguir:

- a) Não é objetivo deste estudo definir se a institucionalização na empresa familiar alvo foi bem-sucedida ou não. Nos limitaremos a entender as influências das lógicas e das contradições institucionais neste processo;
- b) Será trabalhada as lógicas institucionais sem o detalhamento da nova sociologia institucional;

2 Fundamentação Teórica

Apesar de representar uma parcela relevante das empresas brasileiras, segundo PWC (2016), somente 12% das empresas familiares sobrevivem após a terceira geração. Fatores como o tamanho da família, suas crenças, valores e objetivos podem definir se ela estará ou não dentro destes 12%.

Estes fatores definem a forma com que a organização atua no cenário institucional, composto de atores com visões mais ou menos convergentes ou mais ou menos divergentes. Este estudo entende que a controladoria deva realizar este papel a fim de garantir o melhor resultado para a instituição com o menor emprego possível de recursos. Para tanto, precisa estar completamente institucionalizada para que consiga exercer duas funções primordiais, planejamento e controle.

O processo de institucionalização sofrerá influências das lógicas institucionais e racionalidades presentes na organização. Como uma lente de aumento, utilizaremos a Nova Sociologia Institucional para possibilitar a compreensão de como e em que medida essas influências acontecem.

Desse modo, exploraremos de forma mais aprofundada nos itens 2.1, 2.2 e 2.3, respectivamente sobre Empresas Familiares, Ambientes Institucionais e Organizacionais e Controladoria.

2.1 Empresas familiares

A literatura não nos apresenta um conceito único e pacificado entre os estudiosos sobre o que vem a ser uma empresa familiar uma vez que está relacionado com as diferentes concepções culturais de família, como salienta Stewart (2003) e com a dificuldade em definir o que é família (Dyer, 2003).

A complexidade do tema faz com que mais premissas devam ser consideradas para uma compreensão mais abrangente. Encontramos em Leone (1992) que alguns componentes precisam coexistir para que a empresa possa ser definida como familiar, tais como: se sua origem ocorreu por intermédio de um membro da família, sendo este integrante do quadro de proprietários ou da direção da empresa ou ainda a existência de valores institucionais ligados à família e se a sucessão acionária está vinculada à família.

Já Allouche e Amann (2000) e Chua e Chrisman (1999) consideram uma empresa como familiar quando há o envolvimento de pelo menos uma família nuclear ou uma família extensiva e quando há laços de consanguinidade ou matrimoniais entre os proprietários da empresa.

Tradicionalmente, a família nuclear, era representada pelo patriarca da família, quem exercia o papel de sucessor; entretanto, as transformações ocorridas no decorrer dos anos fizeram com que esta característica sofresse alterações. Muitas delas sofrem interferências de variáveis como tamanho da família, distância entre as gerações.

Com relação ao tamanho da família podemos compreender claramente o argumento de Malinen (2001) ao afirmar que quanto maior o tamanho da família, maior a probabilidade de sucessores para a continuidade do negócio. Esta relação de proporcionalidade pode ser melhor compreendida ao identificarmos em Machado (2005) que não são raros os casos de empresas familiares que possuem apenas um sucessor que muitas vezes não tem interesse em prosseguir com o negócio culminando com a sua venda. Entretanto, empresas familiares com a característica extensiva, ou seja, com mais de um sucessor, onde a família destes sucessores trabalha, ampliam o envolvimento familiar dos indivíduos nos negócios aumentando a probabilidade de continuidade do controle familiar.

Quanto à distância entre as gerações Machado (2005) aponta que este ponto pode interferir no processo de transição e continuidade da organização, haja vista que o modelo de gerenciamento entre sucessor e sucedido pode ser muito diferente. Não é incomum encontrarmos sucessores com forte dificuldade na implantação de novas técnicas de gestão e controle pelo fato dos sucedidos entenderem que a modelagem de gestão vigente não deva sofrer modificações uma vez que foi esta a responsável pela construção do patrimônio da empresa.

De acordo com Westhead e Cowling (1998), um ponto de convergência entre os estudos que buscam a definição de empresas familiares é que a propriedade, a gestão e a sucessão ou a intenção de passar o controle da empresa definem uma empresa como familiar.

Outro ponto relevante quando se estuda as empresas familiares é o entendimento de como as relações emocionais afetam a empresa que, em teoria, está sujeita à lógica da economia de mercado. Chrisman e Patel (2012) revelam a relação entre o envolvimento familiar e a adoção de objetivos não econômicos centrados na família, tais como: harmonia familiar, status social e identidade.

A medida na qual a empresa persegue esses objetivos, no entanto, varia de acordo com as intenções da família de continuar o negócio e o compromisso com essa continuidade (Massis, Sieger, Chua, & Vismara, 2016). A busca de tais objetivos provavelmente resultará na acumulação de ações não financeiras de riqueza sócio emocional. Neste aspecto, podemos abordar dois pontos para melhor entendimento, sendo eles a formulação de objetivos e a implementação de estratégias

Quanto aos objetivos, eles podem ter caráter econômico, visando a maior rentabilidade possível com o menor emprego de recursos, ou então, objetivos não econômicos com maior foco, por exemplo, no status da família perante a sociedade. Chrisman e Patel (2012) acham que o envolvimento da família na empresa está positivamente relacionado à importância dos objetivos não econômicos centrados na família e que essa relação é parcialmente mediada por intenções de sucessão transgeracional e compromisso familiar.

Por intermédio de um modelo conceitual, Kotlar e Massis (2013) demonstram, como os fatores individuais e o nível da empresa afetam a diversidade de metas, observando como os tipos de interações sociais conduzem ao compromisso com metas centradas na família.

A origem dos fundadores também representa um fator relevante para o melhor entendimento de empresa familiar. Kammerlander et.al. (2015) evidenciam que as histórias focadas em fundadores compartilhadas em uma família influenciam negativamente a inovação, enquanto as histórias centradas na família estão positivamente associadas a essa inovação.

A implementação estratégica compreende, de acordo com Wheelen et. al. (2014), a estrutura, os sistemas e os processos utilizados para realizar atividades associadas à execução da estratégia. Gersick, Davis, Hampton e Lansberg (1997), Gersick e Feliu, (2014) apresentam argumentos que relacionam a dificuldade, complexidade e resistência na implementação estratégica de acordo com a maior ou menor presença de múltiplas gerações de familiares e funcionários não familiares.

Ao aplicarmos o modelo dos 3 círculos de Gersick et. al. (1997), representado pela figura 1, em uma empresa familiar, teremos condições de distinguirmos a presença e conseqüente influência das gerações familiares e funcionários não familiares a fim de relativizarmos uma maior ou menor complexidade para implementação de objetivos mais alinhados com a lógica de mercado e a perpetuação do negócio.

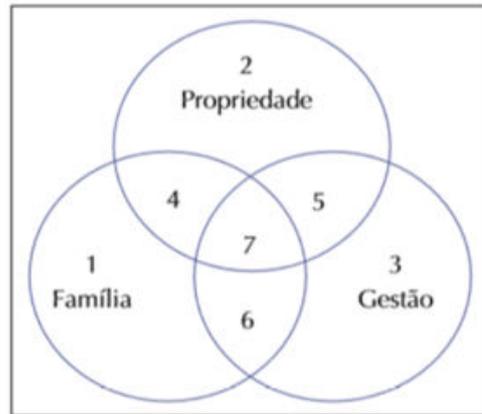


Figura 1. Modelos de 3 Círculos

Fonte: De “Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business” de K.E. Gersick, J.A. Davis, M.M. Hampton & I. Lansberg (1997), Harvard Business School Press.

Nesse modelo, identificam-se sete setores:

Setor 1 – membro da família, que não é proprietário nem funcionário;

Setor 2 – acionista, que não é membro da família nem funcionário;

Setor 3 – funcionário, que não é proprietário nem membro da família;

Setor 4 – proprietário, que é membro da família, mas não trabalha na empresa;

Setor 5 – proprietário, que trabalha na empresa, mas não é membro da família;

Setor 6 – membro da família, que é funcionário, mas não é proprietário;

Setor 7 – proprietário, que é membro da família e trabalha na empresa.

Dentro destas possibilidades é possível convergir para os três tipos de empresas familiares, segundo Lethbridge (1997):

a) a empresa familiar tradicional: a organização é fechada, com pouca transparência administrativa e financeira e o domínio completo sobre os negócios é exercido pela família;

b) a empresa familiar híbrida: a organização é aberta, mas a família ainda detém o controle, havendo, contudo, maior transparência e participação na gestão de profissionais não pertencentes à família;

c) a empresa com influência familiar: a maioria das ações está em poder do mercado, mas a família, mesmo afastada da gestão cotidiana, mantém uma influência estratégica mediante participação acionária significativa.

Quanto ao controle acionário, Gersick et.al. (1997), apresentam, na tabela 1, três tipos de empresas familiares e seus principais desafios:

Tabela 1
Tipos de Empresas Familiares, Características e Principais Desafios

Tipo	Características	Desafios
Proprietário Controlador	Controle por um empresário ou por um casal; Se houver outros sócios, eles não têm influência na gestão da empresa.	Atingir a capitalização Conseguir equilíbrio entre interesses do empresário e de <i>stakeholders</i> ; Escolher uma estrutura de controle de capital para geração seguinte
Sociedade entre irmãos	Dois ou mais irmãos possuem o controle do capital; Controle da posse de uma geração de irmãos;	Desenvolver um processo de partilha de controle entre empresários Definir o papel dos sócios familiares que não trabalham na empresa Retenção de lucros Controlar os interesses dos vários ramos da família
Consórcio de Primos	Muitos primos como acionistas; Mistura de acionistas com funções na empresa e outros sem funções	Gerir a complexidade da família e do grupo de acionistas; Criar um mercado de capital entre os membros da família

Nota: Fonte: Adaptado De “Generation to Generation: Life Cycles of the Family Business” de K.E. Gersick, J.A. Davis, M.M. Hampton & I. Lansberg (1997), Harvard Business School Press.

Tais configurações apresentam aspectos positivos e negativos para as empresas familiares, conforme podemos verificar no quadro 2, abaixo.

Tabela 2
Aspectos Positivos e Negativos das Empresas Familiares

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Empreendedorismo	Falta de Profissionalismo
Sentimento de Lealdade	Nepotismo
Comprometimento com a Estratégica Organizacional	Dificuldade de enfrentar Desafios
Orgulho da Tradição Familiar	Conflitos familiares em relação ao planejamento, à liderança, à gestão e à sucessão
O interesse em torno de um patrimônio comum, que gera sentimento de unidade	A concorrência entre os familiares pode levar ao stress e à perda do foco, deixando a empresa em segundo plano e prejudicando os negócios
A sucessão de herdeiros competentes que poderão dar sustentabilidade e continuidade ao negócio	A existência de nepotismo, em que todos querem viver do dinheiro da empresa, mas nem todos têm talento ou mesmo interesse em trabalhar por ela
O sentimento de ter um negócio próprio que pode gerar motivação, responsabilidade e prazer	A dificuldade em demitir integrantes devido ao laço familiar
O conhecimento dos membros da família, inclusive o provável sucessor, muitas vezes absorvido desde sua infância, que lhes garante maiores chances de suportar dificuldades e a busca de soluções	A falta de separação entre o que deve ser vivenciado na empresa e o que deve ser vivenciado em família

Continua

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Sensibilidade social e política, pela possível influência da família nas relações nacionais e regionais	A utilização da estrutura da empresa para fins particulares
Sistema de decisão mais rápido	A impunidade perante o descumprimento de regras, o que gera o sentimento negativo, especialmente em funcionários que veem o próprio superior sem a preocupação devida com a empresa

Nota: Fonte: Adaptado de "The Financial Structure and Performance of Owner-Managed Family Firms: Evidence from the UK Economy", de P.Z. Poutziouris 2011, 70-81, de "Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas", de D. de P. R. de Oliveira, 1999, de "A empresa familiar", de J.B. Lodi, 1998.

2.1.1 Aspectos da profissionalização

Podemos depreender de Daspit, Chrisman, Sharma, Pearson e Long (2017) que uma importante fonte de resistência para a implementação estratégica e mitigação dos aspectos negativos em uma empresa familiar é o desalinhamento de objetivos entre familiares e não familiares. Ainda segundo Daspit et.al. (2017) a busca por esta simetria deve ser conquistada pelo processo da profissionalização.

Um dos relevantes resultados da profissionalização dos órgãos administrativos e de governança em empresas familiares, conforme podemos corroborar em Martínez, Stöhr e Quiroga (2007) é a superação da maioria de seus aspectos negativos tradicionais e o aproveitamento de seus pontos fortes, tendo, dessa maneira, sucesso.

Outros aspectos que sustentam a necessidade de profissionalização podem ser observados em Dekker, Lybaert, Steijvers, Depaire e Mercken (2013) que propõem que as empresas familiares devam se profissionalizar quando são confrontadas com problemas típicos de agência causados, por exemplo, por altruísmo dos pais, autocontrole, ausência de objetivos ou nepotismo. De acordo com o autor, para resolver esses problemas de agência, as empresas familiares podem adotar mecanismos de controle de custos da agência, como sistemas de governança formais, sistemas de controle gerencial e incentivar o envolvimento de membros não familiares em governança e funções gerenciais, que fazem parte do processo de profissionalização.

Bennedsen et al. (2007); Chittoor e Das (2007); Gedajlovic et al. (2004) tratam a profissionalização em empresas familiares de forma unidimensional, propondo a contratação de gerentes externos e não familiares. Dekker et.al. (2013) definem tão simplista suposição como desatualizada uma vez que taxa os gerentes familiares como inerentemente não profissionais e que devem ser substituídos para que a empresa possa crescer.

Dekker et.al. (2013) apontam que outras variáveis, além da entrada de gerentes externos, precisam ser consideradas, tais como: o estabelecimento de estruturas de governança efetivas, com a existência de conselhos; a profissionalização do conselho pela nomeação de membros não-familiares e externos; delegação de controle e descentralização da autoridade; o estabelecimento de mecanismos formais de controle financeiro; o estabelecimento de mecanismos formais de controle de recursos humanos.

2.1.1.1 Dimensões da profissionalização

No estudo de Dekker et.al. (2013) identificamos cinco dimensões de profissionalização, que incluem sistemas de controle financeiro, envolvimento não familiar em sistemas de governança, sistemas de controle de recursos humanos, descentralização de autoridade e formalidade em reuniões de alto nível.

Dentro das 5 dimensões, identificamos na pesquisa de Dekker et.al. (2013), o agrupamento das empresas familiares em 4 clusters baseados nas dimensões de profissionalismo adotadas, sendo eles:

Cluster 1: Contém organizações familiares que usam uma quantidade limitada de sistemas de controle financeiro formal e têm uma pequena participação não familiar nos sistemas de governança. Este último indica que a governança empresarial é altamente centrada na família proprietária. Eles também possuem baixas quantidades de sistemas formais de controle de recursos humanos dentro da organização. Há uma quantidade moderada de centralização de controle e, finalmente, a atividade da equipe de gerenciamento e do conselho de administração é baixa, indicando que a quantidade de reuniões formais provavelmente é fixada para atender aos requisitos legais. As empresas desse cluster obtêm, portanto, relativamente baixas as cinco dimensões da profissionalização.

Cluster 2: Caracterizado por grandes quantidades de sistemas de controle financeiro formal, tais como controles de produção, controles de orçamento e sistemas de avaliação de desempenho financeiro. Possuem alto envolvimento familiar dentro dos sistemas de governança, uma vez que a média marginal específica da classe para o envolvimento não familiar é consideravelmente baixa. Além disso, o uso de sistemas formais de controle de recursos humanos é ligeiramente maior do que no Cluster 1. Também parece haver alguma quantidade de centralização de controle presente e a atividade de nível superior aumentou um pouco em comparação com Cluster 1, ainda é bastante moderado.

Cluster 3: Têm, em média, grandes quantidades de sistemas de controle financeiro formal e sistemas de controle de recursos humanos presentes em sua organização. A quantidade

de envolvimento não familiar nos sistemas de governo aumentou notavelmente, tornando a quantidade de envolvimento familiar o mais baixo absoluto neste tipo de empresa familiar em relação aos quatro clusters. Além disso, este tipo de empresa é caracterizado por grandes quantidades de descentralização e delegação de controle em comparação com os outros três clusters. Finalmente, a quantidade de atividade de nível superior parece ser um pouco menor do que a média.

Cluster 4: O uso de sistemas de controle financeiro formais é o mínimo absoluto neste tipo de empresa familiar em comparação com os outros três clusters. Tal como no Cluster 3, o envolvimento não familiar nos sistemas de governança é consideravelmente elevado, tornando esses tipos de empresas menos dominados pela família. O uso de sistemas formais de controle de recursos humanos é moderado e a descentralização da autoridade parece ser bastante baixa. A atividade da equipe de gerenciamento e do conselho de administração neste último grupo é alta o que indica que podemos esperar reuniões mais formais neste tipo de empresa familiar.

Dekker et al. (2013) ancoram os clusters empiricamente derivados em uma configuração mais teórica de tipos específicos de empresas familiares, construindo um rótulo distintivo para cada grupo, com base nas características únicas que caracterizam cada cluster, a saber, Autocracia, Configuração Doméstica, Híbrido Clench e Híbrido Administrativo.

Na Autocracia (*Autocracy*), característica do *Cluster 1*, o proprietário (ou uma seleção muito limitada da família) mantém o controle pessoal sobre o negócio e há uma alta centralização de autoridade, algo comparável ao tipo de empresa familiar do "Proprietário Controlador" desenvolvido por Gersick et al. (1997) e Lubatkin et al. (2005).

Na Configuração Doméstica (*Domestic Configuration*), característica do *Cluster 2*, a administração ainda está em grande parte nas mãos da família. Espera-se que a quantidade de membros externos não familiares na equipe de gerenciamento (ou o conselho de administração se presente) seja muito limitada, daí a rotulagem "Doméstica".

Na Administração Híbrida (*Hybrid Administration*), as empresas familiares possuem altos níveis de profissionalização. Elas abriram sua organização para gerentes externos, experientes e não familiares, o que cria uma condição híbrida no nível de gerenciamento.

O *Clench Hybrid*, é caracterizado pela profissionalização através da diminuição do envolvimento familiar e da abertura a membros não familiarizados. Para gerenciar efetivamente esta responsabilidade compartilhada, diferentes órgãos de governança são desenvolvidos e participam ativamente das operações da empresa. Todas as funções de gerenciamento e posições no Conselho não estão apenas nas mãos da família. Embora este híbrido seja uma

mistura de membros familiares e não familiares na organização, os sistemas de controle ainda não estão adaptados a esta nova composição.

Os clusters são divididos com base na composição das cinco dimensões de profissionalização, tendo variáveis mais ou menos evidenciadas em cada um. A partir de agora, buscaremos entender, sob o prisma da Teoria Institucional, quais seriam os fatores que poderiam explicar tais composições.

2.1.2 Dicotomias entre empresas familiares e não familiares

Verificamos em Stewart e Hitt (2012) que estudiosos reconhecem a vitalidade das empresas familiares; entretanto, afirmam que estas necessitam passar pelo processo de profissionalização para atingirem patamares de empresas não familiares e, dessa forma, tornarem-se mais eficazes.

No estudo de Stewart e Hitt (2012) são apresentadas dicotomias associadas aos negócios familiares e não familiares sugerindo uma variedade de possíveis formas pelas quais as empresas familiares podem se tornar mais como não familiares pelo processo da profissionalização. O quadro 3 apresenta o conjunto de algumas destas dicotomias.

Tabela 3

Dicotomias estereotipadas sobre negócios não familiar e familiar

Tópico	Empresas Não Familiares	Empresas Familiares	Citação Representativa
Propriedade	Disperso; Não baseado no parentesco Fluxo de caixa e direitos de propriedade não estão diretamente relacionados; Bem diversificado.	Concentrado; Baseado no parentesco Fluxo de caixa e direitos de propriedade estão diretamente relacionados; Não diversificado.	Achmad et.al. (2009); Morck et.al.(2005) Andres (2008)
Governança	Divisão de propriedade e controle; Influências externas a bordo; Transparência; Disclosure.	União entre propriedade e controle; Domínio interno do quadro; Não transparência; Sigilo.	Sirmon et.al.(2008) Parada et.al. (2010) Gedajlovic et.al. (2004)
Retorno	Em grande parte economicamente definido; Sem benefícios privados; Acionistas minoritários protegidos.	Resultados não econômicos importantes; Benefícios privados para a família; Acionistas minoritários explorados	Christman et.al. (2010) Anderson and Reeb (2003) Martinez et.al. (2007)
Recompensa	Realização, com base no mérito; Empregados: com base no desempenho; Critérios universais.	Baseada no nepotismo. Membros da família: indulgentes. Critérios particulares	Beehr et.al.(1997) Ram(1994) Chua et.al. (2009)

Continua

			Conclusão
Tópico	Empresas Não Familiares	Empresas Familiares	Citação Representativa
Network	Laços externos baseados em negócios; Negócio distinto, esferas familiares; Responsabilidade social impessoal.	Incorporado em redes de parentesco; Difusão de funções; Responsabilidade social personalizada	Ingram e Lifschitz (2006) Lomnitz e Pérez-Lizaur (1987) Muntean (2009)
Liderança	Alta rotatividade com disciplina de mercado. Formalmente educado. Sucessão desenhada em comitê.	Arraigado, de longo prazo; Treinados no trabalho; Sucessão desenhada no pool familiar.	Oswald et.al. (2009) Jorissen et.al. (2005) Pérez-González (2006)
Carreira	Gerentes assalariados; Horizontes de carreira de curto prazo	Membros da família; Horizontes de carreira a longo prazo	Galambos (2010) Benedict (1968)
Gestão	Delegada para profissionais; Racional; Analítica; Inovadora; Comando e controle formalizados	Autocrática; Emocional; Intuitiva; Em busca de renda; Inovação sufocante, Orgânica, Acomodação mútua	Greenhalgh (1994) Zellweger e Astrachan (2008) Morck eYeung (2003) Zhang e Ma (2009)

Nota: Fonte: De " Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms." de A. Stewart e M.A. Hitt, 2012

Evidentemente estas são dicotomias onde as variáveis não precisam, necessariamente, coexistir. Além disso, as dicotomias presentes no quadro 3 não são configurações distintas de identificação entre empresas familiares e não familiares. Para melhor entendimento, não obrigatoriamente empresas familiares e não familiares possuem todas as características apresentadas, podendo haver uma intercambialidade entre os pontos dicotômicos.

Segundo Steward e Hitt (2012), exclusivamente o tópico propriedade, podendo ser baseado ou não no parentesco, define uma empresa familiar de uma não familiar. As qualidades atribuídas às empresas familiares e às não familiares não são universalmente aplicáveis.

É possível entendermos a profissionalização como um meio da empresa familiar empregar a melhor configuração entre os seus objetivos e as melhores práticas apontadas pela literatura com suas respectivas aplicabilidade evidenciadas em estudos acadêmicos.

2.2 Ambientes institucionais e organizacionais

Scott (2001) esclarece que os ambientes institucionais são estruturas sociais que atingiram um alto grau de recomposição, compostas de elementos cognitivo-culturais, normativos e regulativos podendo ser transmitidos por vários tipos de portadores, incluindo sistema simbólico, relacional, rotinas e artefatos. Além disso, operam em múltiplos níveis abrangendo de sistemas mundiais a relações interpessoais localizadas. Por definição, conotam estabilidade, mas possuem capacidade de mudança, sejam incrementais ou por descontinuidade.

As organizações, de acordo com Meyer e Rowan (1977) são normalmente entendidas como sistemas de atividades coordenadas e controladas que surgem quando o trabalho é incorporado em redes complexas de relações técnicas e de conhecimento. Este sistema é composto de estruturas formais que estão interligados por metas e políticas explícitas que compõem uma teoria racional de como e para que fim as atividades devem ser ajustadas.

Com base em Crubellate et al. (2004), podemos verificar que os estudos organizacionais que outrora entendiam que as organizações assumiam estruturas formais com base em escolhas econômicas, passaram a entendê-las sob a ótica de uma perspectiva sociológica. Esta perspectiva foi abordada por uma das 3 vertentes da teoria institucional chamada *New Institutional Sociology* (NIS) – Nova Sociologia Institucional.

Oyadomari et al. (2008) pontuam que até o início da década de 1980, o estudo das organizações era influenciado fortemente pela abordagem racional. Meyer e Rowan (1977) ponderavam que muitas estruturas organizacionais formais surgiam como reflexos de regras institucionais racionalizadas.

Estas funcionariam como ritos preestabelecidos para serem incorporados pelas organizações para obtenção de legitimidade, recursos, estabilidade e melhores perspectivas de sobrevivência. Este processo de isomorfismo das organizações junto ao seu ambiente decorre da necessidade de gerenciamento de interdependências técnicas e normativas. Berger e Luckmann (1967) afirmam que as organizações refletem estruturalmente a realidade socialmente construída.

De forma geral, o isomorfismo é um processo que faz com que elementos de uma população se pareçam com outros que enfrentam um mesmo conjunto de condições ambientais. DiMaggio e Powell (1983) apresentam três mecanismos de mudança isomórfica institucional: coercitivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de informais exercidas sobre as organizações por outras das quais elas dependem, sentidas por intermédio da coerção, persuasão ou convites para união; e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Em algumas circunstâncias a mudança organizacional é uma resposta direta a este fato, sejam eles oriundos de ações governamentais ou não governamentais.

O isomorfismo mimético pode ser observado em cenários de ambientes de incertezas, da insuficiente compreensão das tecnologias organizacionais, metas ambíguas, organizações tomam outras organizações como modelo para mitigarem estes pontos por um menor custo.

O isomorfismo normativo derivada principalmente da profissionalização da organização que tem como intuito definir as condições e os métodos de seu trabalho, para controlar a

“produção dos produtores” e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão. Dentre as principais fontes de isomorfismo normativo estão o uso da educação formal e de legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; e o crescimento e a elaboração de redes profissionais que se estendem por organizações e por meio das quais os novos modelos se difundem rapidamente.

Segundo Zucker (1977), o processo pelo qual um novo elemento institucional é incorporado por uma organização é denominado institucionalização. Tolbert e Zucker (1994) apresentam definições mais sofisticadas em relação ao processo de institucionalização, sendo elas:

Habitualização ou estágio pré-institucional, representa o ponto em que a instituição almeja a criação de novos arranjos estruturais em resposta às incertezas, problemas organizacionais ou metas específicas. Podemos entender como um estágio de inovação no contexto organizacional.

Objetificação ou estágio semi-institucional representa a busca de consolidação e permanência por intermédio da difusão da nova estrutura. Neste estágio, há a necessidade de consenso social entre aqueles que decidem na organização com relação ao valor dessa inovação.

Sedimentação ou total institucionalização apresenta o conceito de *take for granted* o que em tradução livre chamaríamos de tomar como certo. E tomar como certo significa a continuidade histórica da trajetória escolhida, abrangência da difusão e a sobrevivência em longo prazo da inovação anteriormente entendida como a melhor. Para os autores, esta etapa dependerá da baixa resistência dos grupos contrários à inovação, da promoção de apoios contínuos pelos defensores e da relação positiva com os resultados desejados.

Vermeulen, Van Den Bosch e Volberda (2007) isolam a fase de habitualização e a analisam dentro de três micro níveis de forças institucionais propostos por Scott (2001), sendo eles: reguladora, normativa e cultural-cognitiva.

Forças reguladoras estão associadas à obtenção de conformidade com o meio em que estão inseridas e o interesse próprio. Para tanto, North (1990) enfatiza o uso de regras e mecanismos de controle que permitam a conformidade, havendo punição administrativa para quem as viola.

Forças normativas, para Scott (2001), introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória na vida social, refletindo os valores (o que é preferido) e as normas (como as coisas devem ser feitas) do sistema social. Wicks (2001) identificou em seu estudo sobre a mina Westray em Nova Scotia, que em 8 de maio de 1992, decorrente de uma explosão que matou

26 mineradores, que estes cumpriam ao menos duas funções, sendo elas organizacionais e aquelas não relacionadas ao trabalho.

O papel organizacional representava o comportamento profissional que a organização exigia dos trabalhadores, enquanto que o papel não profissional representava o comportamento que as famílias esperavam de seus representantes que trabalhavam na organização. March e Olsen (1989) ponderavam que o comportamento apropriado espelha o modo normal pelo qual as pessoas fazem o que devem fazer e é baseado no comportamento que é esperado e valorizado por outros atores.

As forças cultural-cognitivas estão relacionadas com as ponderações de Berger e Luckmann (1967) que abordam a forma com que os membros da organização repetem ações de forma a padronizá-las para a reprodução e transmissão para novos participantes. O entendimento do significado destes padrões pode ser compreendido de diferentes formas pelos membros da mesma organização.

Para Dougherty (1992) isto é reflexo de quadros que os indivíduos usam para entender o ambiente que os cerca. Este enquadramento é um processo político e autoconsciente no qual o significado é negociado entre os grupos de indivíduos.

Scott (1987) afirma que este enquadramento define os fins e molda os meios pelos quais os interesses são determinados e perseguidos. Esta negociação de significados determina, por exemplo, que as empresas buscam lucro, os agentes buscam maior orçamento, políticos buscam votos e universidades perseguem publicações.

A abordagem do isomorfismo conota certa passividade da organização junto ao seu ambiente organizacional; entretanto muitas organizações buscam ativamente cartas de autoridades coletivas e conseguem institucionalizar seus objetivos e estruturas nas regras de tais autoridades. Esforços para moldar ambientes institucionais prosseguem em duas dimensões.

Primeiro, organizações poderosas forçam suas redes relacionais imediatas a se adaptarem a suas estruturas e relações. Segundo, organizações poderosas tentam construir seus objetivos e procedimentos diretamente na sociedade como regras institucionais.

Meyer e Rowan (1977) pontuam que existem 2 principais problemas quando o sucesso da organização depende quase que exclusivamente do isomorfismo das regras institucionalizadas em seu ambiente. O primeiro é o surgimento de conflitos e inconsistências nos esforços de uma organização institucionalizada para se conformar às regras cerimoniais de produção. Segundo, porque essas regras cerimoniais são transmitidas por ritos que podem surgir de diferentes partes do ambiente, as regras podem entrar em conflito umas com as outras. Essas

inconsistências tornam problemática a eficiência e a estreita coordenação e controle problemáticos.

Regras institucionalizadas são construídas com viés generalista. Em contrapartida, as atividades técnicas das organizações possuem características muitas vezes específicas. Desse modo, o não alinhamento entre regras institucionalizadas e atividades técnicas da organização podem proporcionar forte inadequação ou inconsistências em situações específicas, afetando, sob este aspecto, sua eficiência

Meyer e Rowan (1977) sugerem quatro soluções parciais para a resolução de inconsistências. A primeira delas é a organização, em certa medida, rejeitar os requisitos institucionalizados para mensurar sua eficiência. A segunda se refere a manter a conformidade rígida com prescrições institucionalizadas, mas com forte afastamento das relações externas. A terceira é admitir a não conformidade com os ritos institucionalizados e entender que sua métricas estão em maior harmonia com sua atividade. A quarta é entender a estrutura institucionalizada como algo a ser alcançado, no futuro, haja vista sua inaplicabilidade no presente.

As soluções são consideradas parciais por não conseguirem mitigar os efeitos colaterais decorrentes das aplicações acima sugeridas, tais como o não sucesso em aferir sua eficiência, relevante perda de uma fonte de recursos que proporciona estabilidade e legitimidade. Desse modo, as organizações buscam medidas que visam ao alinhamento das regras institucionais e a eficiência almejada pela organização. Meyer e Rowan (1977) apresentam duas destas medidas, o desacoplamento e a lógica da confiança.

2.2.1 Desacoplamento institucional e a lógica da confiança

O desacoplamento institucional decorre da desvinculação da estrutura formal das atividades da organização, de modo a preservar sua legitimidade. A estrutura formal estará presente na organização para satisfazer os indicadores institucionais criados para medir eficiência e eficácia, estabilidade, desempenho. Coexistindo, de forma paralela, as atividades seguirão seu curso de modo a alcançar os objetivos da organização.

Besharov e Smith (2014) apontam que esta hibridização institucional explica como as organizações lidam com as pressões institucionais de agentes internos e externos. Para Meyer e Rowan (1977) a vantagem do desacoplamento é a suposição de que as estruturas formais estão realmente funcionando e protegidas das inconsistências e anomalias envolvidas nas atividades técnicas. Além disso, as disputas e os conflitos são minimizados e uma organização pode mobilizar o apoio de uma gama mais ampla de componentes externos.

Neste cenário de hibridização institucional é aplicada a lógica da confiança onde, de acordo com Meyer e Rowan (1977), a organização confia que seus profissionais estão desempenhando as atividades da forma mais eficiente para atingir seus objetivos. De acordo com Goffman (1967) esta lógica é suportada por três práticas, sendo elas: evitar, discrição e negligenciar.

Para Meyer e Rowan (1977) tal prática não pode ser caracterizada como fraudulenta, haja vista que o desacoplamento não significa que os atores não estão empenhados e comprometidos para o bom desempenho da organização. Trata-se de uma maneira mais razoável de fazer com que os indivíduos façam seus melhores esforços em situações que são problemáticas por mitos institucionalizados que estão em desacordo com as demandas técnicas imediatas.

2.2.2 Lógicas institucionais

As lógicas institucionais possuem o potencial de analisar inter-relações entre indivíduos, organizações e instituições de um sistema social composto por múltiplas instituições. Nesta perspectiva, indivíduos estão inseridos nas principais instituições da sociedade ocidental ou nas ordens básicas da sociedade, família, religião, estado, mercado, profissões e corporações, cada uma delas emanando sua própria lógica construída por intermédio de racionalidades diferentes.

Por este motivo, Thornton e Ocasio (2008) e Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) consideram as lógicas institucionais um método meta teórico. Considerados como fontes de insights que permitem novos desenvolvimentos e refinamentos de perspectivas, Thornton e Ocasio (2008) ponderam que a meta teoria da lógica institucional possui cinco princípios, sendo eles: os princípios da agência incorporada, da sociedade e dos sistemas institucionais, de fundações materiais e instituições culturais, dos múltiplos níveis de agências e de contingência histórica.

Podemos depreender de Thornton e Ocasio (2008) que o princípio da agência incorporada entende que, embora indivíduos e organizações possam executar ações individualmente, elas são lastreadas em lógicas institucionais predominantes. Desse modo, segundo Thornton e Ocasio (2008), a perspectiva da lógica do indivíduo, da organização e da sociedade institucional assume diferentes formas de autonomia restrita.

A lógica institucional no âmbito da sociedade e dos sistemas institucionais nos permite estudar a heterogeneidade da agência e observar as contradições entre diferentes lógicas das ordens institucionais. Neste contexto, a sociedade é entendida como um sistema institucional que permite tanto investigação quanto a consideração de que, de acordo com Thornton e Ocasio

(2008), os principais constructos da análise organizacional como eficiência, racionalidade, participação e valores não são neutros, mas são moldados pela lógica do sistema institucional.

A cultura e o uso do poder como premissa para tomada de decisão compõem o terceiro princípio da meta teoria da teoria institucional. De acordo com March e Olsen (1989) ela incorpora o aspecto simbólico e os componentes normativos e culturais e enfatiza como o comportamento dos atores resulta da adequação obrigatória em vez de uma análise instrumental das consequências. Diferente da abordagem de conceitos focados na internalização de valores e de perspectivas com foco exclusivo na dependência de recursos e interesses políticos, a lógica institucional, de acordo com Thornton e Ocasio (2008) implica uma visão probabilística da adesão às normas dominantes de comportamento, ao invés da visão determinista de arranjos institucionais inquebráveis.

O quarto princípio enfatiza a capacidade das lógicas institucionais serem meta-teóricas, permitindo o desenvolvimento de teorias e pesquisas em múltiplos níveis de análise e também admitindo diferentes mecanismos explicativos, levando a uma maior precisão e generalização teórica. Thornton e Ocasio (2008) argumentam que a lógica institucional legitima e fornece uma sensação de segurança ontológica, representando, portanto, mais do que simples estratégias ou lógicas de ação.

Com relação ao quinto princípio, Thornton e Ocasio (2008) expõem a contingência histórica das lógicas institucionais. Este aspecto considera o fato de que as forças que atuam no comportamento dos indivíduos e organizações são historicamente contingentes. Dessa forma, segundo Vizeu (2010), a efetividade da análise organizacional não deve ser embasada em teorias universais do comportamento, mas sim na materialização de contextos particulares definidos por um tempo histórico e ambiente cultural específicos.

Sob este aspecto, podemos verificar a interligação das lógicas aplicadas a solução de problemas e tomadas de decisão com as lógicas institucionais existentes. Lounsbury (2007) aponta que neste contexto é possível observar a atenção dos atores organizacionais em algumas alternativas disponíveis, apesar de outras, nas lógicas responsáveis por possibilitar um senso compartilhado de organização e pela fé de que um significado coerente surja das decisões tomadas.

Segundo Friedland e Alford (1991), cada uma dessas ordens institucionais na sociedade tem características diferentes de um tipo material e cultural que também são integrados no nível micro. Thornton e Ocasio (2008) contextualizaram este ponto ao abordarem que nem a família nem a religião são geralmente consideradas como uma instituição ligada ao nível econômico,

mas estão diretamente envolvidas na produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Nesse sentido, a abordagem também está relacionada ao conceito de prática e identidade.

Para entendermos, dentro de um ambiente organizacional, de que maneira lógica institucional, mudanças e agência se relacionam, dois aspectos precisam ser levados em consideração, conforme verificamos em Thornton et al. (2012). O primeiro aspecto está relacionado com a característica da dualidade entre lógicas institucionais e questões práticas. Neste contexto, as práticas adotadas em um campo específico não se refletem apenas nas lógicas institucionais, mas também são ações específicas que podem levar a mudanças ou mudanças na lógica. O segundo aspecto é o caráter das lógicas institucionais contribuírem para a formação da identidade individual, coletiva ou organizacional. Desse modo, as práticas são consideradas conjuntos de atividades que têm significado social e, portanto, compreendem significado e estabilidade coerentes em um determinado contexto.

Desse modo, para Thornton et al. (2012), as lógicas institucionais são responsáveis por nortear os atores organizacionais quanto as ações disponíveis para aplica-las em uma determinada situação. Esse argumento revela até que ponto as lógicas institucionais são responsáveis por fornecerem identidade a indivíduos e grupos organizacionais. Assim, a identidade é um conceito importante, pois, segundo Campbell (2004), permite que os atores consigam se compreender e, também, identificarem seus papéis e perceberem onde estão seus interesses e, neste cenário, tornarem-se responsáveis pela institucionalização ou desinstitucionalização de práticas.

2.2.3 Contradições institucionais

Soeiro et al. (2016) abordam que o conceito de contradições permite explicar quando, como e porque os agentes embutidos institucionalmente podem desafiar ou tentar mudar crenças e modos legitimados como corretos. Desta ação, conflitos poderão ser gerados no cenário institucional culminando em mudanças.

Esta tentativa de mudança do *establishment* institucional está alicerçada em 4 fontes, estudadas por Seo e Creed (2002), sendo elas: a ineficiência técnica, não-adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados.

Podemos depreender de Meyer e Rowan (1977) que a ineficiência técnica é produto da busca de legitimidade por intermédio do isomorfismo institucional. O desalinhamento entre a estrutura formal generalista e as atividades técnicas da organização, com suas particularidades e necessidades especiais, promoverá, certamente, ineficiência técnica em maior ou menor grau.

A não adaptabilidade surge em decorrência deste desalinhamento entre os arranjos institucionais implantados na organização. Burns e Baldvinsdottir (2005) ponderam que esta situação se agrava na medida em que as ações institucionalizadas possuem relevante legitimidade, resultando na pouca ou nenhuma resposta às mudanças nos fatores externos, devido ao bloqueio psicológico e econômico da organização frente aos arranjos institucionais.

Com relação a incompatibilidades institucionais, Seo e Creed (2002) abordam que a conformidade com as estruturas institucionais específicas para um determinado cenário pode não produzir os mesmos resultados se aplicadas em outros. Soeiro et al. (2016) esclarecem que a conformidade intrainstitucional poderá criar incompatibilidades interinstitucionais.

A quarta fonte das contradições institucionais é chamada de interesses desalinhados. Surge, de acordo com Seo e Creed (2002), das lutas políticas entre os vários atores com interesses individuais e poderes assimétricos. Aqueles que possuem maior influência política terão maior probabilidade de impingir aos arranjos institucionais os seus interesses que, não necessariamente, representarão os interesses dos demais atores institucionais.

Para Seo e Creed (2002), estes são apenas alicerces da mudança institucional não sendo capazes de sozinhos a efetivarem. Wanderlei e Cullen (2012) elucidam que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e as práxis humanas.

Burns e Nielsen (2006) nos mostram que a práxis define a ação humana de natureza política que embora incorporada em instituições existentes, tenta influenciar e mudar a configuração institucional. Benson (1977) aborda que o objetivo da práxis é a reconstrução livre e criativa dos arranjos sociais na base ou uma análise fundamentada dos limites e as potencialidades das atuais formas sociais. Desse modo, podemos entender que a práxis humana é um constante desejo de mudança em todos os âmbitos que circundam o ser humano de modo a sanar as contradições encontrados pelo indivíduo em um contexto sócio histórico.

2.3 Controladoria

Podemos depreender de Jackson (1949) que a controladoria já estava presente no cenário econômico por volta do século XV na figura do *comptroller*. Na Inglaterra, representava cargos estatais de controle das contas da *English Royal Household*. Nos Estados Unidos seu surgimento decorreu do apelo de movimentos sociais por maior transparência na gestão dos serviços públicos pós independência em 1776. A institucionalização do *comptroller* pelo Congresso americano se deu em 1778 com sua integração ao Departamento do Tesouro em 1789 e posteriormente às agências e repartições federais, estaduais e municipais.

No âmbito privado, segundo Jackson (1949), a controladoria surge na segunda metade do século XIX nas empresas americanas voltadas ao setor de finanças. Outro setor que impulsionou a institucionalização da controladoria foi o ferroviário, representado pela Ferrovia Pensilvânia, que em 1855 exigia de seu *comptroller* a sumarização e emissão de forma impressa da contabilidade para o conselho diretor.

A crescente industrialização e necessidade de controle e informações mais elaboradas fizeram com que houvesse intensificação da institucionalização da controladoria nas empresas. De acordo com Horváth (2006), a primeira a formalizar a posição de *comptroller* foi a *General Electric Company* em 1892. Beuren (2002), entende que o desenvolvimento da controladoria nos EUA se deu ao fato da necessidade de controlar todos os negócios de empresas subsidiárias ou filiais com apoio em três fatores principais: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações e complexidade das atividades.

Em 1931, os EUA criam a *Controller's Institute of America*, responsável pela publicação em 1946 da reunião oficial das 17 funções da controladoria intitulada de *The Place of the Controller's Office*. Em 1949, houve sua atualização aumentando as funções da controladoria para 23. Em 1962, a *Controller's Institute of America* passa a se chamar *Financial Executives Institute (FEI)* e publica 7 funções básicas da controladoria, promovendo sua distinção do cargo de tesoureiro.

Conforme podemos verificar em Lunkes, Schnorrenberger, Souza e Rosa (2012), na Europa, a expansão da controladoria ocorre na década seguinte a Segunda Guerra Mundial. Para Hórvath (2006), a controladoria na Alemanha abordou uma experiência prática sobre uma função de coordenação amplamente desenvolvida e atualmente muito difundida no meio empresarial, o que permitiu ampla abertura para a participação da controladoria nos mais variados níveis.

No Brasil, em 1960, a controladoria estava localizada nas empresas multinacionais norte americanas. Entretanto, não há na literatura uma data específica do surgimento da controladoria no Brasil, pois antes de 1960 as funções abordadas pela controladoria já eram exercidas, mas não com esta nomenclatura. Para Kanitz (1976), os primeiros *controllers* brasileiros eram oriundos dos departamentos contábil ou financeiro. Para Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto e Vicente (2009) há dois momentos relevantes no desenvolvimento da controladoria no Brasil: antes e depois das pesquisas sobre o GECON.

2.3.1 A Controladoria no organograma das organizações

O posicionamento organizacional da controladoria influencia suas funções dentro da organização. Com base em Coelho, Lunkes e Machado (2012), a controladoria pode desempenhar funções de assessoria (*staff*) ou órgão de linha. Não há, também sob este aspecto, uma unanimidade com relação a este ponto. Autores como Nakagawa (1993), Padoveze (2004) e Borinelli (2006) entendem que a controladoria deva se posicionar como órgão de assessoria (*staff*) enquanto Beuren (2002), Peleias (2002) e Lunkes et.al. (2009) sugerem que ela deva ser um órgão de linha.

Como órgão de assessoria, a controladoria ou controller ficam diretamente ligados ao presidente ou aos sócios administradores da organização. Nesta configuração, a controladoria não está revestida de poderes decisórios e de comando. Sua atribuição é fornecer informações relevantes para que aqueles revestidos de tais poderes possam exercê-los. A figura 2 apresenta o organograma da organização que pratica este posicionamento para sua controladoria.

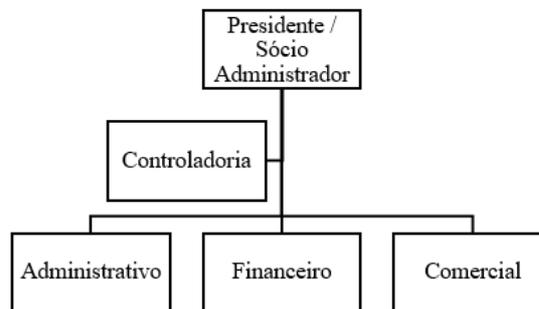


Figura 2. Controladoria como Órgão de Assessoria (Staff)

Fonte: De “A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina de E. Coelho, R.Lunkes & A. de Oliveira Machado, 2012, *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31 (2), 33-46

Como órgão de linha, a controladoria possui as atribuições de decisão e comando por compor a alta administração da organização, entretanto, de acordo com Coelho et al. (2012) tal posição pode ensejar na perda de independência em relação à presidência ou sócio administrador. A figura 3 apresenta o organograma que representa as organizações nesta disposição.

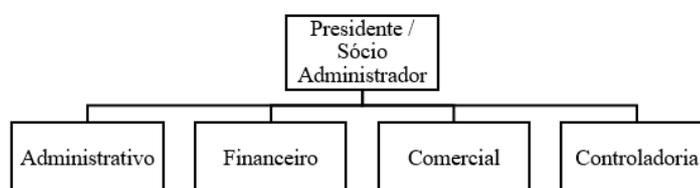


Figura 3. Controladoria como Órgão de Linha (Alta Administração)

Fonte: De “A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina de E. Coelho, R.Lunkes & A. de Oliveira Machado, 2012, *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31 (2), 33-46

Uma variação para a controladoria na função de órgão de linha é a vinculação direta ao diretor financeiro, de forma a restringir sua atuação apenas aos setores de finanças e contabilidade. Nesta posição, a controladoria perde seu poder de decisão e comando dentro da organização. A figura 4 representa esta variação.



Figura 4. Controladoria como Órgão de Linha (Finanças e Contabilidade)

Fonte: De “A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina de E. Coelho, R.Lunkes & A. de Oliveira Machado, 2012, *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31 (2), 33-46.

De acordo com a pesquisa realizada por Stoffel (1995) com 350 empresas alemãs e americanas, 61% das empresas americanas possuem seu organograma compatível com a figura 10, enquanto que na Alemanha 73% estão alinhadas de acordo com a figura 9.

Com base em Lacombe e Heilborn (2008), a figura 9 apresenta a controladoria com funções de coordenação de ações, cobrança de resultados, determinação de ordens em toda a estrutura organizacional. Na figura 10, sua atuação ainda está relacionada àquelas propostas por Lacombe e Heilborn (2008), mas tão somente no âmbito financeiro. Na figura 8, sua função é de prestação de assistência por meio de estudos, pareceres, representação de forma a fortalecer a chefia.

Coelho et al. (2012) defendem um certo equilíbrio com relação às atividades de *staff* e assessoria desempenhados pela controladoria. De forma a atribuir tarefas de linha para tarefas específicas em relação a instituição e organização dos sistemas de informação e planejamento e tarefas de *staff* compreendendo função meramente de informação e assessoria. Tal posicionamento visa mitigar pontos conflitantes entre as duas abordagens.

A pesquisa de Lunkes et.al. (2009) nos mostra que as obras pesquisadas na literatura dos EUA, Alemanha e Brasil atribuem à controladoria como principais funções o planejamento

e controle, ou seja, atuação como órgão de linha. As seções de 2.3.1 a 2.3.4, abordam de forma breve aspectos de planejamento e controle.

2.3.2 Planejamento estratégico

Podemos depreender de Mintzberg (1994) que o planejamento estratégico pode ser entendido como um exercício lógico que possui uma base sustentada em uma visão subjetiva formada pela intuição, criatividade, conhecimento do negócio de seus conceptores que mapeiam para processo do planejamento estratégico quais são os objetivos a serem alcançados numa perspectiva de curto, médio e longo prazo. Mintzberg (1994) afirma que os desdobramentos e conhecimentos residuais do processo de implantação e execução, nominados de planos táticos, análises e detalhamentos numéricos, são inerentes à alocação dos recursos necessários para a execução da estratégia.

Possui uma fase de formalização, onde planejamento e estratégia são materializados em um processo descrito e atrelado a regras, para que, segundo Guerreiro e Souza (2015), possa haver a comunicação, atribuição de responsabilidades e controle em uma linha de tempo. Tem caráter permanente e contínuo, mas que deve considerar que o mundo não fica estático e previsível enquanto a estratégia está sendo desenvolvida e implementada.

Simons (1995) propõe, de forma mais abrangente e conceitual, 4 níveis de controle com o objetivo de renovar as estratégias.

- a) Sistema de Controle de Diagnósticos (*Diagnostic*): permite mapear se importantes objetivos estão sendo atingidos de maneira eficiente e eficaz.
- b) Sistema de Controle de Crenças (*Beliefs*): visa encorajar cada indivíduo na busca de novas oportunidades e comunica os valores principais para a organização, inspirando a todos no engajamento com os propósitos estratégicos das organizações
- c) Sistema de Controle de Fronteira (*Boundary*): visa estabelecer limites, fronteiras éticas e códigos de conduta a serem seguidos. Agem como freio de arrumação, evitando, assim, armadilhas e idiosincrasias que levem a situações contraditórias aos objetivos organizacionais.
- d) Sistema de Controle de Interação (*Interactive*): permite, aos altos gestores, colocar foco nas incertezas estratégicas vindas do ambiente competitivo, aprendendo sobre as ameaças e as oportunidades e buscando responder a esses contextos de forma adequada.

A Controladoria tem papel relevante no contexto do planejamento estratégico e interação entre todos os sistemas instigando os gestores a se manterem focados nos objetivos traçados na concepção do processo. Por intermédio da sua função institucional, a Controladoria deve, segundo Padoveze e Benedicto (2005), coletar, processar, interpretar e comunicar aos usuários. Desse modo, apoia o Sistema de Controle Interativo, uma vez que este, segundo Simons (1995) tem a função de agrupar todas as informações que possam alterar a visão de futuro das organizações com base na interação em diferentes níveis frente as incertezas externas relacionadas a fatores como mudança tecnológica, percepção dos clientes, aspectos normativos e concorrência.

2.3.3 Controle empresarial

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), conceituam controle empresarial como o “conjunto de métodos e instrumentos que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha a fim de atingir seus objetivos” sob os parâmetros do planejamento estratégico. Segundo o autor, este controle não pode ter caráter coercitivo para que os indivíduos possam utilizar a criatividade para auxiliar a empresa a escolher ações mais efetivas capazes de potencializar resultados e minimizar recursos. Para que esta flexibilidade redunde em resultados positivos Bornia e Lunkes (2007) afirmam que o foco do controle empresarial deve se ater ao que é relevante e não aos detalhes que pouco contribuem para a geração de valor. A participação dos gestores responsáveis pelos resultados da organização deverá ser efetiva na formulação das metas da organização, pois, dessa forma, a probabilidade de maior comprometimento com a missão poderá ser potencializada.

Relevante a afirmação de Frezatti (2008), ao enfatizar a importância do equilíbrio e alinhamento entre planejamento estratégico e controle, haja vista que uma organização com foco mais em planejamento possui dificuldades em aferir o que está acontecendo na prática do dia a dia, em contrapartida, quando a atividade de controle encontra-se em superior destaque é possível identificarmos a gestão da organização como casuística e repetitiva em suas soluções e ações, tendo como um de seus produtos a produção de relatórios com muitos números, mas sem nenhuma informação para a tomada de decisão. A ínfima presença de controle e planejamento denotam vulnerabilidade na pronta resposta às oscilações econômicas, sendo elas favoráveis ou desfavoráveis ao negócio. Já aquelas com presença significativa e equilibrada de controle e planejamento podem ser consideradas como organizações maduras com potencialidades para exercer suas atividades de maneira consistente e relativamente segura.

2.3.4 Controles internos

Definido por Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2013) como o processo efetuado pela estrutura de governança, administração e demais atores da organização, os controles internos destinam-se ao fornecimento de razoável garantia para que a execução dos processos possua confiabilidade, eficiência, eficácia e compliance. Decorrem da contínua descentralização e delegação de poder para os gestores da organização. De forma mais abrangente, o controle está relacionado ao plano de organização e ao conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. Esta conceituação foi dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) aos controles internos.

Sob este prisma, Maia et.al.(2005) consideram que o controle interno abrange todos os processos e rotinas de natureza contábil e administrativa proporcionando organização, compreensão, respeito e senso de responsabilidade dos atores institucionais na execução das políticas organizacionais.

Além destes pontos, proporcionam proteção aos ativos e o fiel registro contábil das atividades exercidas pela empresa de forma que as demonstrações financeiras permitam um diagnóstico assertivo pelos usuários tanto internos quanto externos.

Peleias (2003) enfatiza que um adequado sistema de controle interno deve possuir algumas características, tais como:

- a) Confiabilidade;
- b) Adequação à realidade, complexidade e porte da empresa;
- c) Estabilidade de forma a proporcionar um adequado ambiente de controle;
- d) Flexibilidade suficiente para permitir modificações que contribuam para a rápida adaptação da empresa ao novo ambiente de negócios;
- e) Possibilitar o acompanhamento e o controle tempestivo das atividades, processos de negócios e ciclos de transações;
- f) Salvaguarda dos ativos;
- g) Otimização do uso dos recursos;
- h) Prevenção e detecção de roubos e fraudes.

Para Peleias (2003) para que um controle interno seja definido e implantado em uma organização, é necessária a consideração de alguns pontos tidos pelo autor como mínimos, sendo eles:

- a) Definição de uma estrutura organizacional e a elaboração de um organograma, estabelecendo as relações organizacionais e os limites de autoridade;
- b) Elaboração de instruções operacionais escritas, com autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidas;
- c) Existência de uma estrutura contábil adequada, considerando contabilidade geral, de custos, orçamentos, execução fiscal, rotinas de fechamento contábil, procedimentos de auditoria e respectivos manuais;
- d) Colaboradores com qualificação profissional compatível com sua autoridade e atribuições.

Os controles internos podem ser divididos em dois grandes grupos, sendo eles: controles administrativos, comuns a todas as áreas da organização com o fulcro de abordar a estrutura organizacional, regras para delegação de autoridade, instruções escritas, ambiente operacional, ambiente da tecnologia da informação; e os controles contábeis voltado para a estrutura básica do sistema contábil no que tange sua abrangência, manuais, níveis de detalhes, modelos de mensuração, rotinas e rituais, de forma a atender às necessidades de usuários externos e internos.

Peleias (2003) aponta algumas das razões para projetar, operar e manter um sistema de controle interno, sendo eles:

- a) Criação de bases sustentadas para a adoção de boas práticas de governança corporativa;
- b) Otimização dos investimentos em tecnologia da informação em decorrência da otimização das tarefas e maior estabilidade e durabilidade dos ciclos de vida dos sistemas operacionais e da informação;
- c) Reflexão da delegação de autoridade e segregação de funções;
- d) Redução de custos com auditoria independente;
- e) Permitir que os ritos de gestão (cronogramas de fechamento, reuniões de acompanhamento de resultados, prestações de contas aos conselhos de administração e fiscal) possuam maior tempestividade;
- f) Integração da empresa com seus processos de negócio.

2.3.5 Gestão de risco

O controle interno não pode ser dissociado da gestão de risco, uma vez que ambos seguem um caminho conjunto objetivando, quando implementado de maneira adequada, atingir o objetivo da organização.

Sendo assim, é salutar o entendimento sobre o que vem a ser risco. De acordo com Guimarães, Parisi, Pereira e Weffort (2009), percebe-se, na literatura, a existência de contradições na definição de risco muito embora verifique-se maior convergência para o conceito de relação de risco com indeterminação e perda. Sob esta perspectiva, o risco existe somente se houver resultados de natureza indeterminada. Com relação às perdas, os autores pontuam que o risco estará caracterizado quando houver possibilidade de perda ou ganho inferior em detrimento à escolha de uma alternativa de ação.

As definições de risco tendem a denotar um resultado ou evento patrimonial negativo ou prejudicial à organização, todavia, podem ocorrer situações inesperadas que promovam condições favoráveis à instituição. Em convergência, Goulart (2003) ponderou que “o risco existe quando há possibilidade de experimentar retornos diferentes do que se espera. Nesse sentido, há risco tanto de ocorrência de resultados inferiores ou superiores ao esperado”.

O risco, conforme podemos observar em Darlington, Grout e Whitworth (2001), pode ser definido como “ameaça de que um evento ou uma ação afete adversamente a habilidade da organização em maximizar valor para os stakeholders e atingir seus objetivos e estratégias de negócio”.

Guimarães et al. (2009) observam que as definições de risco também levam em consideração as condições de incerteza dado a incerteza dos eventos futuros.

Desse modo, a gestão de riscos não busca a eliminação dos riscos, mas sim sua identificação, mensuração e controle. Para tanto, esta gestão visa planejar, organizar, conduzir e controlar as atividades de uma organização para minimização dos efeitos de riscos patrimoniais.

O COSO (2013) apresenta a relação direta entre riscos e controle interno na medida em que afirma que o gerenciamento de riscos corporativos formula estratégias capazes de “identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com seu apetite ao risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da empresa”.

Visando potencializar e padronizar estas ações de controles internos e gerenciamento de riscos houve a instituição de diversos normativos em busca de uniformidade dos mecanismos de controle considerados eficazes.

Farias, De Luca e Machado (2009) identificam como os principais normativos nacionais e internacionais sobre controle interno, também relacionados às instituições financeiras a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), Acordos de Basileia e a Resolução 2.554/98.

2.3.6 De contador de grãos a parceiro de negócios

Planejamento e Controle racionais exigem que as informações relevantes estejam disponíveis. Para tanto Webber (2011) pondera que há uma sequência lógica, para o desenvolvimento da controladoria atingir este patamar dentro de uma organização. Seu início se dá com a tarefa básica de representar a situação econômica da empresa por intermédio da confecção das Demonstrações Financeiras e culmina ao se tornar um parceiro de negócios da organização

2.3.6.1 Representando a situação econômica da organização

Neste estágio, a controladoria mantém seu foco nos custos organizacionais. Para tanto, com necessário conhecimento suficiente do negócio, projetam, constroem e operam um plano de contas adequado para capturar dados relevantes, contínuos e passíveis de serem comparados com exercícios anteriores. Neste estágio, a interpretação destas informações é designada para o corpo de gerentes.

Em muitos cenários, os gerentes necessitam mais que a simples entrega dos relatórios pela controladoria, seja pela incapacidade de compreensão ou pela necessidade de que situações sejam explicadas. Esta interação, segundo Webber (2011) promove o envolvimento necessário para que os controladores aprendam como seus usuários processam as informações. A experiência adquirida no fornecimento contínuo de informações pode ser aproveitada para fornecer novos tipos de informação.

2.3.6.2 Desenvolvendo a comunicação das informações

Neste ponto, os controladores já consideram como sendo significativamente mais relevante a apresentação, a preparação das informações baseadas nas necessidades e a comunicação personalizada para os gestores. A interação e sinergia entre controladores e gestores precisam estar ainda mais consolidadas.

Os controladores agregam valor às informações de forma que os usuários possuam a correta compreensão e interpretação. Para tanto, Webber (2011) nos mostra a necessidade da difícil combinação de duas bases de conhecimentos muito diferentes, sendo uma baseada no conteúdo e outra no comportamento. Com relação ao conteúdo, as informações precisam promover pontos de contato potenciais para a expansão de tarefas adicionais. Com relação ao comportamento, a familiaridade com os gestores faz com que os controladores assumam um papel de *coach* e contrapartida crítica em relação ao tipo de informação solicitada.

2.3.6.3 Desenvolvendo informações ocasionais

O aprofundamento na análise das informações faz com que, em muitos casos, haja a necessidade de formulação de modelos para validação de cenários projetados pela alta administração. Com este objetivo, a controladoria precisa, por exemplo, realizar análises combinatórias de dados históricos e de previsões ou criar fluxos de caixa para corroborar a viabilidade de um projeto.

Nesta fase de amadurecimento da controladoria, Webber (2011) aborda a necessidade do controlador em adquirir multifuncionalidade por intermédio da expansão de seus conhecimentos para lidar com profundidade com processos subjacentes a vida real. A informação fornecida pelos controladores transcende a condição de um reporte confiável, permitindo que a alta administração tenha bases sólidas para tomar decisões relevantes para o negócio.

2.3.6.4 Desenvolvimento relacionado ao processo de planejamento

O contínuo entrosamento com a gerência da organização e o aprofundamento nas questões em que o negócio está inserido permite que o controlador, agindo com neutralidade, criticidade e racionalidade tenha capacidade de oferecer, proativamente, soluções independentes capazes de influenciar positivamente os planos da organização. Para Webber (2011), neste ponto, os controladores deixam de apenas suplementarem a administração com informações para se transformarem em parceiros no gerenciamento.

2.3.6.5 O controlador como parceiro de negócio

Neste estágio, segundo Webber (2011), o controlador deixa responder passivamente às ações da gerência para assumir um papel atuante na organização no sentido de buscar soluções independentes para apoiar a gestão. Entretanto, este novo posicionamento exige maiores

habilidades do controlador para que possa encontrar um ponto de equilíbrio entre o seu envolvimento na gestão e sua independência de modo a mitigar os riscos com a gerência.

Sua função de participe na gestão do negócio passa pela coordenação de projetos expressa na linguagem da visão de controle junto aos demais subsistemas de gestão. Para tanto, a qualidade do planejamento precisa ser relevante e significativa para a organização para que, desse modo, possa fortalecer a estrutura das ações da gerência.

Sob este aspecto, há necessidade de um profundo conhecimento da estrutura, procedimentos e impactos decorrentes da coordenação baseada em planos. Webber (2011) aponta que o conhecimento destes pontos é insuficiente para garantir a racionalidade do planejamento, havendo a necessidade de sua expansão e aprimoramento.

Podemos observar em Webber (2011) que os desenvolvimentos abordados nos itens de 2.3.6.1 a 2.3.6.5 se desenvolve em 4 níveis. Como disposto na figura 5, os níveis possuem as seguintes características:

Nível 1: Essencialmente técnica e altamente especializada;

Nível 2: Acúmulo e familiaridade com as informações capturadas, além do aprimoramento das informações solicitadas pelos gerentes;

Nível 3: influência no gerenciamento de uma perspectiva de conteúdo, por intermédio de opiniões independentes e persuasão;

Nível 4: Assume papel proativo na gestão. Está ao nível dos olhos dos gerentes e além do campo de suporte ao gerenciamento passando a executar tarefas de gerenciamento de recursos.

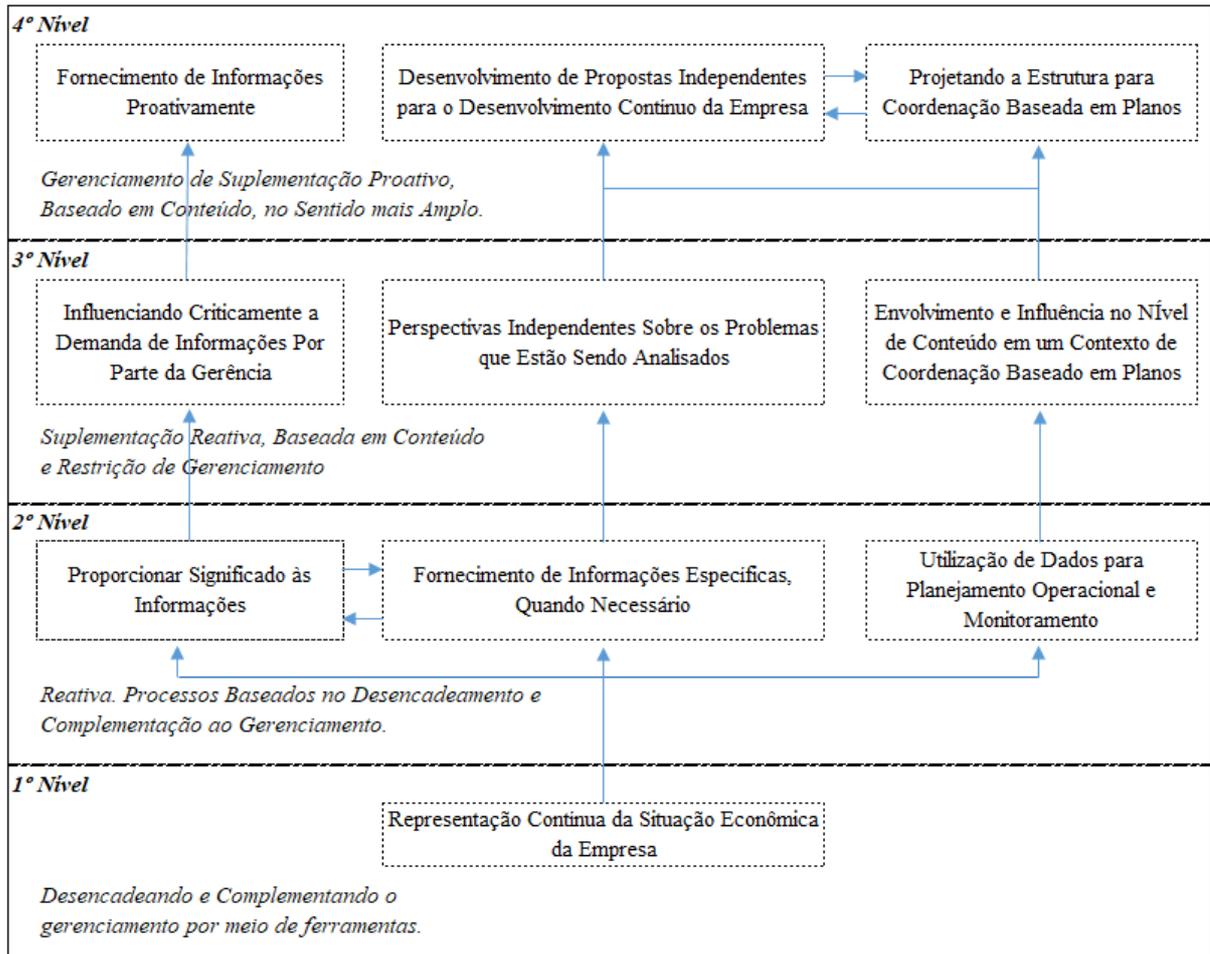


Figura 5. Dinâmica dos Níveis de Evolução da Controladoria nas Organizações

Fonte: De “The Development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes” de J. Webber, 2011, *J Manag Control*, 22, 22-46.

Relevante salientar que, para Webber (2011), a controladoria avança nos níveis de forma cumulativa, ou seja, agregando tarefas ao seu cotidiano e tendo, cada vez mais, uma visão completa do negócio. Sua eficácia como parceiro de negócios dependerá, necessariamente, desta característica.

3 Metodologia

Oyadomari, Silva, Mendonça e Riccio (2014) abordam que a pesquisa intervencionista, considerada uma vertente da pesquisa-ação, pode produzir resultados relevantes na medida em que tem a característica de unir teoria e prática, utilizando-se da técnica de estudar o objeto em sua prática cotidiana, mas sempre com o propósito de gerar fortes contribuições teóricas. Jonsson e Lukka (2007) apontam que neste contexto, o pesquisador assume o papel de agente interventor do processo, deixando de somente analisar os dados e passa a agir sobre o estudo de caso.

Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) elencam como alguns dos benefícios desta abordagem: a própria organização estudada poder se beneficiar do processo de intervenção; a existência de um ambiente de estudo para o pesquisador; possibilidade de criação de novos conhecimentos sobre práticas e teorias.

Para o sucesso da pesquisa intervencionista Oyadomari et al. (2014) esclarecem que a postura do pesquisador deve ser guiada por duas perspectivas. A Emic, que busca enxergar o comportamento humano por uma visão de quem está dentro do problema. Para tanto, precisa ter a habilidade de comunicação e relacionamento com os demais atores organizacionais, pois, de acordo com Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) o pesquisador precisa ser visto como um facilitador e influenciador da mudança em vez de ser um simples observador. A segunda perspectiva é a Etic, representada por uma postura crítica e científica que observa o problema de forma externa. Esta postura evita que a pesquisa se limite a mera descrição dos acontecimentos, podendo ser confundida com um trabalho com propósito de consultoria.

A pesquisa intervencionista é considerada frágil metodologicamente para os pesquisadores qualitativos, também chamados de positivistas, de acordo com Baard (2010), devido a sua característica de execução e ausência de uma teoria ou estrutura que a suporte. Em contrapartida, o método de pesquisa qualitativo, segundo Atkinson e Shaffir (1998), reconhece que a adequada compreensão do comportamento humano não pode ser obtida somente com a perspectiva ética.

Desse modo, a pesquisa se delineará utilizando o método intervencionista, uma vez que seus resultados buscam a resolução de problemas práticos, há interesse teórico na investigação da institucionalização da Controladoria em empresas familiares e haverá uma teoria norteando a observação. A estrutura da pesquisa está representa na figura 6.

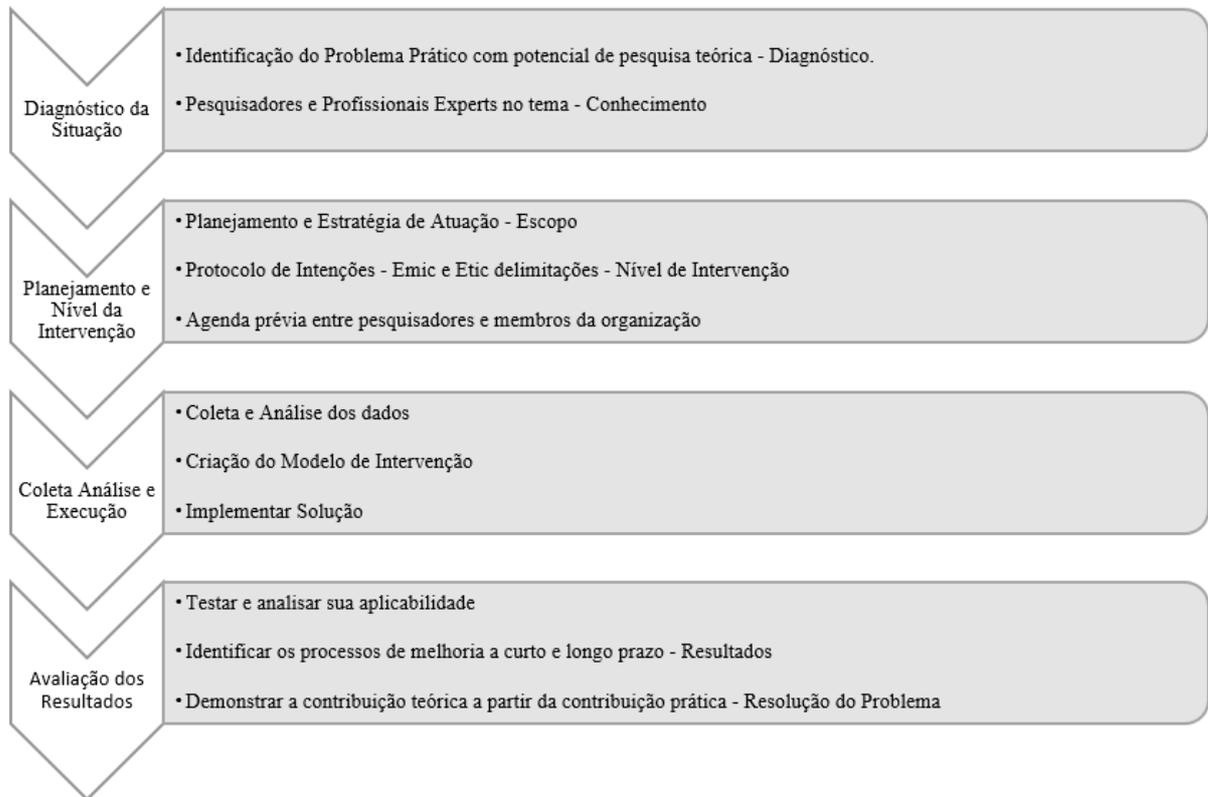


Figura 6. Framework da Pesquisa Intervencionista

3.1 Diagnóstico da situação

3.1.1 Identificação do problema prático com potencial de pesquisa teórica

A pesquisa foi iniciada em julho de 2017, momento em que membros da 2ª geração compartilharam o entendimento de que precisavam de um departamento de Controladoria estruturado e capaz de prover informações relevantes e confiáveis para nortear a gestão e tomada de decisão da alta administração no campo supermercadista. O departamento precisaria expandir seu espectro de atuação para obter um conhecimento mais amplo do negócio com capacidade de analisar a influência dos demais negócios sobre este setor.

Sob esta ótica, a Controladoria precisaria, inicialmente, criar, rever e possivelmente sugerir mudanças em procedimentos já muito institucionalizados na empresa, além de implantar novos relatórios capazes de atender a demanda que motivou o seu desenvolvimento. Havia necessidade de identificar, entender e atuar sobre as lógicas institucionais e racionalidades presentes em todas as esferas da empresa que poderiam impedir a evolução do trabalho.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com diretores responsáveis pela gestão da empresa e gestores das áreas administrativa, financeira, comercial e operacional, além de questionários para os gerentes das lojas de supermercados e análise documental.

3.1.2 Gestores envolvidos na pesquisa

Os 26 participantes estão dispostos na organização da seguinte maneira:

Grupo A – Coleta de dados por intermédio de entrevista semiestruturada.

Compondo a alta administração:

- a) 1 dos fundadores da empresa que possui mais de 40 anos de gestão atuante;
- b) 3 membros da 2ª geração da família que atuam na administração da organização;
- c) 1 Diretora Administrativa e Financeira

Grupo B – Coleta de dados por intermédio de questionário

Compondo os que atuam exclusivamente no setor supermercadista

- d) 1 Gerente Comercial;
- e) 2 Gerentes Operacionais;
- f) 3 Supervisores Regionais;
- g) 5 Gerentes de Loja
- h) 1 Gerente de Marketing

Grupo C – Coleta de dados por intermédio de questionário

Compondo o *Retaguarda* do setor supermercadista

- i) 2 Coordenadoras do Departamento Fiscal
- j) 1 Coordenadora Financeira
- k) 1 Coordenadora de Contas a Receber
- l) 1 Coordenador Contábil
- m) 1 Coordenadora de Departamento Pessoal
- n) 1 Coordenadora de Recursos Humanos
- o) 1 Gerente de Auditoria
- p) 1 Gerente de TI

3.2 Planejamento da pesquisa e nível de intervenção

3.2.1 Planejamento e estratégica de atuação - escopo

Baseado em um compromisso compartilhado capaz de produzir benefícios para os participantes, a pesquisa foi delineada com base na sinergia entre as áreas envolvidas. O planejamento da ação e o nível da intervenção foram pautados na demanda promovida por integrantes da 2ª geração dos controladores do Grupo Empresarial Familiar para que o

departamento de Controladoria fosse capaz de proporcionar informações relevantes e assertivas capazes de auxiliar no processo decisório da alta administração.

Neste sentido, observou-se a necessidade de revisão da metodologia aplicada ao sistema gerencial de apuração de resultados, auditoria e reformulação da forma na qual os números eram apresentados para os gestores do setor supermercadista, criação de centros de resultado para alicerçar futura política orçamentária, informatização e sistematização de processos manuais, implantação de datas coerentes com a necessidade da organização para fechamento de relatórios contábeis e segregação do setor supermercadista dos demais ramos de negócios do Grupo.

3.2.2 Protocolo de intenções – emic e etic – nível de intervenção

O protocolo de intenções baseou-se nas complementares perspectivas de entendimento do comportamento humano por uma visão de quem está dentro do problema (*Emic Perspective*) e aquela que observa criticamente o problema de forma externa (*Etic Perspective*). Sob este aspecto, o protocolo de intenções, alinhado com membros da 2ª geração, estava voltado para alcançar o planejamento e estratégia de atuação.

3.2.3 Agenda de trabalho: plano de ação

Visto o dinamismo das atividades da organização, as constantes demandas urgentes e inesperadas e a necessidade de aplicação das novas políticas organizacionais a fim de promoverem célere resultado para atendimento da alta administração, o tempo despendido para o projeto foi alinhado com as atividades rotineiras dos departamentos. As já existentes reuniões quinzenais entre os gestores administrativos passaram a ser momento de alinhamentos, feedbacks e novas ideias para evolução do processo.

3.3 Coleta e análise de dados: execução das ações

3.3.1 Coleta e análise de dados

A coleta de dados se baseou em análise documental dos relatórios gerenciais existentes, nos processos apresentados de forma escrita ou não para sua criação, entrevistas com a alta administração e aplicação de questionário para os gestores administrativos, comercial e operacionais e para gerentes das lojas de supermercado.

As entrevistas assumiram um caráter semipadronizado ou semiestruturado, entretanto, com possibilidade de ampliação das questões para proporcionar maior grau de liberdade ao entrevistado, cabendo ao pesquisador estimular o fornecimento de informações ou

circunstâncias que contribuam com a pesquisa. A escolha deste formato se baseou em Cooper e Schindler (2003) que abordaram que quanto maior o nível de não estruturação, mais estimulado e disposto a contribuir o entrevistado se sentirá.

A observação ocorreu de forma direta e diária de modo a encaixá-la na rotina da empresa. Os processos eram analisados, alinhados com os envolvidos para que houvesse um entendimento mais profundo da sua relação com as demandas da empresa.

Os dados coletados correspondem ao período de 06.2016 a 07.2019.

3.3.2 Criação do modelo de intervenção

Com base nas entrevistas e análise dos processos existentes na empresa observou-se um desalinhamento entre o conteúdo do *book* de relatórios produzidos pelas áreas administrativas, seu tempo de confecção junto a necessidade informacional da alta administração. Constatado, também, que o resultado do ramo supermercadista estava sofrendo influências dos demais negócios do Grupo, impedindo a apuração da sua real performance.

Desse modo, foi proposta a redução do tempo do fechamento contábil em 50 dias, a criação de centros de resultado, auditoria gerencial de apuração de resultados, treinamento dos gerentes e supervisores das lojas de supermercados para que soubessem interpretar e atuar sobre os números apurados e apresentados diariamente e não mais em média 2 meses depois do final do mês.

3.3.3 Processo de avaliação de resultados

A avaliação dos resultados foi alinhada de modo a responder à questão de pesquisa: Sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, de que forma as lógicas e racionalidades influenciaram o processo de institucionalização do departamento de controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo?

Esta pesquisa considera que a institucionalização do departamento de controladoria está diretamente ligada com a implantação e sucesso do modelo de intervenção proposto. A estrutura de avaliação de resultados seguirá o seguinte protocolo:

- a) Testar e analisar a aplicabilidade e adesão dos pontos propostos;
- b) Identificar melhorias nos processos desenvolvidos inicialmente;
- c) Identificar a influência das lógicas institucionais e racionalidades junto a institucionalização da controladoria;
- d) Identificar a influência do departamento de controladoria junto as lógicas e racionalidades da empresa;

- e) Demonstrar a contribuição teórica a partir da contribuição prática por intermédio da resolução do problema.

3.3.4 Desenho operacional da pesquisa

Os principais procedimentos utilizados para operacionalização da pesquisa são apresentados nas 3 etapas a seguir.

A etapa 1 aborda a Nova Sociologia Institucional, vertente da Teoria Institucional, Empresas Familiares e Controladoria. As principais saídas oriundas destes tópicos são: Lógicas Institucionais, Contradições Institucionais, Caracterização de Empresas Familiares e bases formadoras de suas lógicas, Nível de Desenvolvimento da Controladoria na Organização.

Na etapa 2 o referencial teórico clássico é complementado com pesquisas científicas relacionadas aos processos de institucionalização, Nova Sociologia Institucional, Contradições Institucionais e Empresas Familiares.

A etapa 3 faz a intersecção da abordagem teórica com a observação obtida pela prática da metodologia intervencionista para possibilitar a verificação da institucionalização da Controladoria em uma empresa familiar sob a ótica da NIS. Essa etapa exige um modelo capaz de avaliar as influências das lógicas na institucionalização da Controladoria nas organizações e verificar a influência das lógicas na institucionalização da Controladoria na organização onde o estudo de caso foi aplicado.

Abaixo, a figura 7 representa o desenho operacional da pesquisa:

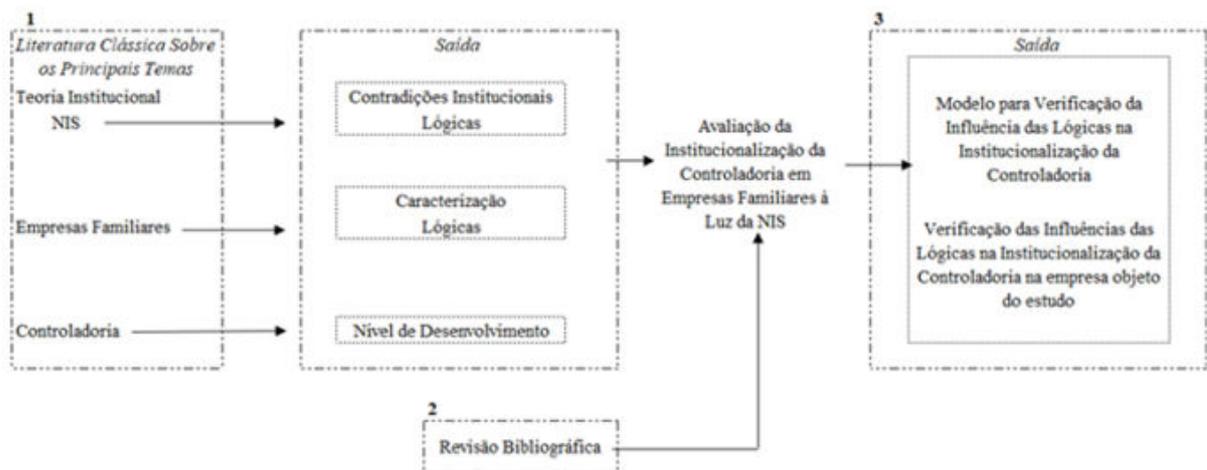


Figura 7. Desenho Operacional da Pesquisa

Como o objetivo desta pesquisa não é constatar se a institucionalização da controladoria foi bem ou malsucedida na organização, mas sim a observação da influência das lógicas institucionais e da organização familiar neste processo, adaptaremos o modelo teórico de

mudanças mal e bem-sucedidas de Wanderley e Soeiro (2016), figura 8, de modo a observarmos a relação entre as lógicas institucionais, contradições institucionais, práxis humana representada pela controladoria culminando na mudança institucional. A adaptação do modelo consiste basicamente na inserção das influências das lógicas institucionais e a supressão de premissas como Loosing Coupled, Abandono, Legitimidade, Estabilidade.

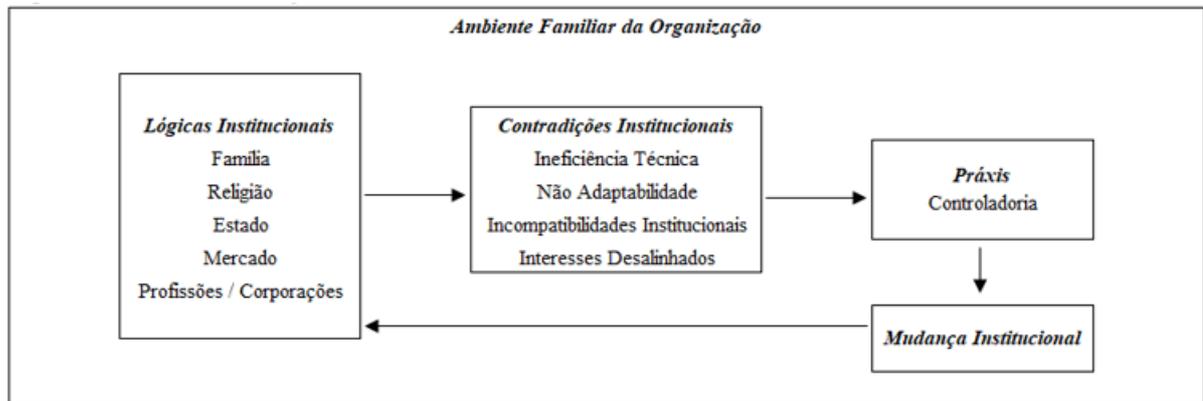


Figura 8. Modelo Teórico da Pesquisa.

As questões de 1 a 12 do roteiro para as entrevistas a serem realizadas com a alta administração, apresentadas no quadro 4, foram selecionadas para que o grupo econômico pesquisado pudesse ser caracterizado como familiar e para que fosse possível observar de que forma a lógica familiar está inserida na organização.

Tabela 4

Entrevista: Questões para caracterizar a empresa como familiar

Perguntas	Referências
1) A origem da empresa se deu por intermédio de algum membro da família?	Leone (1992)
2) Os fundadores permanecem no quadro societário da empresa?	Leone (1992)
3) Os proprietários da empresa possuem algum laço de consanguinidade?	Allouche e Amann (1999) e Chua e Chrisman (1999)
4) Existe um processo sucessório para a próxima geração da família?	Leone (1992); Westhead & Cowling (1998)

Continua

Conclusão	
Perguntas	Referências
5) Quantos membros da família participariam do futuro quadro societário da empresa?	Malinen (2001); Machado (2005); Westhead & Cowling (1998)
6) Existem valores que a empresa assume que estão alinhados com os valores da família?	Leone (1992)
7) Qual a diferença média entre a idade dos atuais proprietários para os futuros?	Machado (2005)
8) De que formas as gerações se relacionam na organização?	Machado (2005)
9) A alta administração é formada por quantas pessoas?	Westhead & Cowling (1998)
10) Quantas pessoas da alta administração são da família dos proprietários da empresa?	Westhead & Cowling (1998); Gersick et. al. (1997)
11) Você identifica a influenciadas relações emocionais da família na gestão da empresa?	Chrisman et al. (2012)
12) De que forma eles afetam a gestão da empresa?	Chrisman et al. (2012)

As questões de 13 a 18, apresentadas no quadro 5, buscam verificar quais aspectos foram considerados para a elaboração dos objetivos do grupo (financeiros e não financeiros ou emocionais) e qual a estratégia utilizada para que eles sejam alcançados. Em que medida a legitimidade e estabilidade junto ao cenário institucional são levados em consideração para a condução das atividades da organização. Identificar se há preocupação da alta administração em manter-se alinhada com indicadores externos que apontem para uma performance considerada ótima e em que medida eles afetam as estratégias da organização. Busca-se, também, observar se existem procedimentos administrativos, operacionais ou comerciais existentes apenas para coadunar aspectos isomórficos institucionais.

Tabela 5

Entrevista: Questões para identificar influências das lógicas institucionais e familiares

Perguntas	Referências
13) Quais os objetivos do Grupo para o curto, médio e longo prazos?	Mintzberg (1994);
14) Existe uma estratégia formalizada ou não para que o Grupo atinja tais objetivos?	Simons (1995),
15) Que fatores foram levados em consideração para a formulação dos objetivos?	Guerreiro & Souza (2015);
16) Existem fatores que dificultam ou inviabilizam a materialização dos objetivos?	Massis et. al.(2016)
17) O Plano Estratégico da empresa para atingir seus objetivos é comunicado para seus colaboradores?	
18) A Controladoria foi criada na empresa para auxilia-la na execução desta estratégia?	

Já as questões de 19 a 24, apresentadas no quadro 6 buscam identificar, na percepção dos entrevistados, se a Controladoria está completamente institucionalizada na empresa, em que nível de Webber (2011) se encontra e se houve, do período de sua criação até o momento, ações consideradas relevantes para tomadas de decisão da alta administração.

Tabela 6
Entrevista: Questões para identificar nível da Controladoria

Perguntas	Referências
19) Qual o atual papel da Controladoria para o Grupo?	
20) É possível enumerar algumas ações da Controladoria que auxiliaram para a tomada de decisão do grupo?	
21) É possível enumerar situações onde a Controladoria não conseguiu dar suporte necessário para a tomada de decisão?	Webber (2011); Simons (1995); Padoveze (2005); Zucker (1977); Berger & Luckmann (1967)
22) Em que situação a Controladoria é demandada?	
23) A Controladoria está completamente implantada no Grupo?	
24) O que falta para que a Controladoria esteja completamente implantada na empresa?	

As questões de 25 a 32 buscam evidenciar a presença das contradições institucionais na organização familiar no que diz respeito aos objetivos e papel da Controladoria na organização.

Tabela 7
Entrevista: Questões para identificar Contradições Institucionais e a Práxis Humana

Contradições Institucionais	Pergunta
Ineficiência Técnica	25) As informações providas pela Controladoria atendem efetivamente as necessidades dos gestores e da família controladora?
	26) A Controladoria está focada na organização como um todo ou nas diferentes áreas de atuação do Grupo?
Não Adaptabilidade	27) Há algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa?
Incompatibilidade Institucional	28) Os resultados da Controladoria beneficiam a organização como um todo? Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da Controladoria?
	29) Os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria?

Continua

Contradições Institucionais	Pergunta
Desalinhamento de Interesses	30) Os objetivos da Controladoria estão alinhados com os da organização?
	31) O interesse das áreas ou da família se sobrepõem aos interesses da instituição?
Práxis Humana	32) Que medidas foram tomadas para que a Controladoria faça parte do processo decisório diário?
	33) De que forma a Controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas?

Para os Grupos B e C foram desenvolvidos questionários com questões abertas. Foi utilizado o raciocínio que embasou as questões destinadas às entrevistas; entretanto, por ser focado ao público que compõe os departamentos da empresa, algumas questões foram modificadas. O quadro 8 apresenta as questões deste questionário. A fim de preservar a identidade dos respondentes e permitir maior liberdade, não haverá identificação do colaborador tanto nas entrevistas quanto nos questionários.

Tabela 8
Questionário para Grupo B e C

Perguntas	Referências
1) Seu líder imediato é um membro da família dos proprietários da empresa ou é um membro ligado a ela por algum laço emocional?	Westhead e Cowling (1998); Gersick et. al. (1997)
2) As relações emocionais entre os membros da (s) família(s) dos proprietários influenciam o seu trabalho?	Christman et.al. (2012)
3) Você conhece os objetivos da empresa para o curto, médio e longo prazo?	
4) Qual o objetivo da sua área de atuação na empresa?	
5) Você utiliza alguma estratégia para atingir o objetivo da sua área?	
6) Que fatores você levou em consideração para traçar os objetivos da sua área?	
7) Se os objetivos da sua área não foram traçados por você, que fatores você entende que foram considerados?	Mintzberg (1994); Simons (1995), Guerreiro e Souza (2015)
8) Existem fatores que dificultam ou inviabilizam a materialização dos objetivos da sua área?	
9) O Plano Estratégico para atingir o objetivo de todas as áreas que compõem a empresa é comunicado para seus colaboradores?	
10) A Controladoria atua de alguma maneira para auxiliá-lo na busca do objetivo do seu departamento?	

Conclusão	
Perguntas	Referências
11) É possível enumerar algumas ações da Controladoria que auxiliaram para a tomada de decisão do seu departamento?	
12) É possível enumerar situações onde a Controladoria não conseguiu dar suporte necessário para a tomada de decisão?	Webber (2011); Simons (1995); Padoveze e Benedicto(2005); Zucker (1977); Berger e Luckmann (1967)
13) Em que situação você precisa entrar em contato com a Controladoria?	
14) A Controladoria está completamente implantada no Grupo?	
15) O que falta para que a Controladoria esteja completamente implantada na empresa?	
16) As informações ou ações promovidas pela Controladoria atendem efetivamente as necessidades do seu departamento?	
17) A Controladoria está focada na organização como um todo ou em ramos específicos de atuação do Grupo?	
18) Há algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa?	
19) Os resultados da Controladoria beneficiam o processo de decisão? Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da Controladoria?	Wanderley e Soeiro (2016)
20) Os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria?	
21) Os objetivos da Controladoria estão alinhados com os da empresa?	
22) O interesse das áreas se sobrepõem aos da empresa?	
23) Que medidas foram tomadas para que a Controladoria possa fazer parte do processo decisório diário?	
24) De que forma a Controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas?	

3.3.5 Triangulação dos dados

A utilização de diversas fontes de evidências possibilita a triangulação dos dados, identificação de características históricas e comportamentais. Segundo Yin (2005), este procedimento proporciona maior rigor a pesquisa resultando em precisão e definição à base de dados.

Nesta pesquisa, as fontes de evidenciação dos dados são: documental, entrevistas e questionários. Sua inter-relação pode ser esquematizada conforme a figura 9.

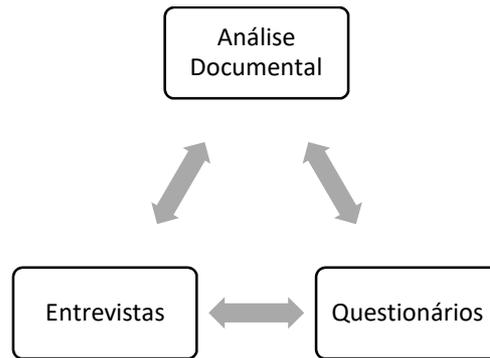


Figura 9. Relação entre técnicas e pesquisa

Com relação a análise documental, a investigação dos documentos se deu com o propósito de encontrar informações que permitissem a compreensão do nível atual e a influência das lógicas institucionais e familiares na Controladoria. Sá Silva, Almeida e Guindani (2009) expõem que para que seja realizada uma análise documental é preciso que seja avaliado o processo histórico do documento, o (s) autor (es) considerando os interesses e motivos que levaram a produção de tal material, a autenticidade, confiabilidade e natureza do texto, além de sua lógica interna.

Desse modo, a análise dos documentos abaixo relacionados buscou investigar a influência da práxis humana e possíveis contradições institucionais na Controladoria:

- a) Relatórios Gerenciais gerados pelo software responsável pela análise de resultados da instituição;
- b) Relatórios Gerenciais gerados pela Controladoria;
- c) Tabela de Centros de Resultado;
- d) Softwares desenvolvidos para suporte à Controladoria;
- e) Projeto Individualização de Negócios.

O objetivo da aplicação do questionário é captar percepções sobre diversos aspectos da controladoria, tais como: sua elaboração, lógicas influenciadoras, utilização e relevância no contexto da gestão e tomada de decisão. As questões foram direcionadas aos colaboradores envolvidos direta e cotidianamente com a administração e operação da organização que não fazem parte da família controladora.

As entrevistas aprofundarão a percepção da relação entre Controladoria, Lógicas Institucionais e familiares e Contradições Institucionais identificadas na análise documental e nos questionários de modo que haja possível complementação e validação das informações obtidas. O espectro das entrevistas abrange a família controladora.

A figura 9 apresentou a relação entre técnicas de pesquisa que suportaram a coleta de dados deste estudo. Já a de número 10 apresenta os espectros abrangidos por cada técnica aplicada e explicada acima.

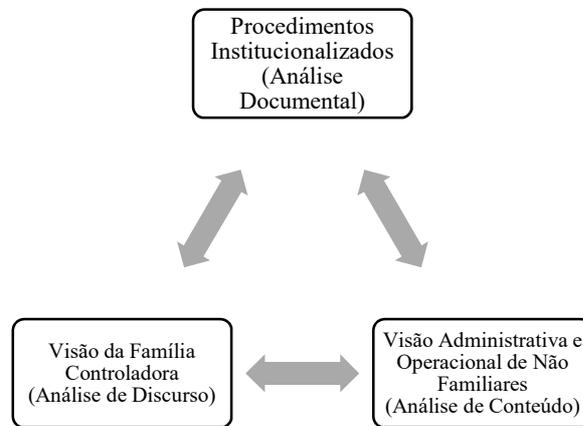


Figura 10. Relação entre espectro de pesquisa

4 Análise de Resultados

Este tópico apresenta a organização estudada, abordando questões relevantes para a realização da pesquisa, tais como: origem, porte, composição da alta administração e histórico de procedimentos de institucionalização de um departamento de controladoria.

Serão apresentados, também, os resultados das análises realizadas por intermédio de questionários, entrevistas e análise documental. Estas fontes de evidências forneceram premissas suficientes para que pudéssemos compreender as influências, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, das lógicas e racionalidades na institucionalização de um departamento de controladoria em um grupo econômico familiar do Estado de São Paulo.

Os procedimentos de análise desta pesquisa serão detalhados na apresentação de cada fonte de evidência utilizada.

4.1 A empresa objeto de estudo

No final do século XIX, houve uma emigração em massa de portugueses para o Brasil. De acordo com Grangeia (2017) este evento estava vinculado de modo menos ou mais direto a três fatores, sendo eles: a crise vinícola no norte de Portugal, a abolição da escravidão no Brasil e a nova política da república instaurada em 1889.

Ainda, segundo Grangeia (2017) os critérios para que os emigrantes elegessem o Brasil como destino quase que exclusivo incluíam desde características comuns como o idioma e a religião a aspectos como a situação da saúde, melhor no Brasil mesmo com as epidemias de febre amarela e varíola. Já no início do século XX a convergência entre a alta na produção de café e a baixa oferta de mão de obra fomentou a atração dos estrangeiros.

Grangeia (2017) aponta que os aumentos nos estoques acumulados, falências e desemprego fizeram o governo Vargas, durante o Governo Provisório (1930 a 1934) adotar políticas com o objetivo de evitar a entrada de imigrantes no Brasil. Em Portugal, o fim da democracia e as lideranças do presidente e general Antônio Carmona (1928-1951) e do primeiro-ministro Antônio Salazar (1932-1968) não provocaram maiores alterações nas condições de vida no campo, como a perda de renda dos trabalhadores rurais e suas jornadas exaustivas.

Entretanto, a afinidade entre o regime de Estado Novo de Portugal e Brasil e a necessidade de reforçar a etnia luso-brasileira em face ao fluxo de imigrantes de outros países fez com que os portugueses fossem gradualmente beneficiados pela política migratória brasileira. Grangeia (2017) mostra que a retomada da imigração de portugueses na década de

1950 tinha como objetivo o reforço ao crescimento econômico e fortalecimento do nacionalismo.

Os dois governos firmaram o Tratado de Amizade e Consulta, de 1953, que estabelecia uma consulta prévia entre eles sobre toda questão internacional de interesse comum e concedia [. . .] aos nacionais da outra, tratamento especial, que os equipare aos respectivos nacionais em tudo que, de outro modo, não estiver diretamente regulado nas disposições constitucionais das duas Nações, [. . .] devendo a proteção das autoridades locais ser tão ampla quanto a concedida aos próprios nacionais (artigo 2º) (BRASIL, 1953).

É neste contexto que o pai dos fundadores da empresa objeto de estudo emigra, sozinho, da cidade de Aveiro em Portugal para o Brasil no início da década de 1950. Deixando em sua pátria seus sete filhos e esposa grávida do oitavo, se estabelece na cidade de Cubatão localizada no Estado de São Paulo. Nela, faz a aquisição de um sítio de bananas para comercialização.

O cenário histórico da cidade de Cubatão neste período está diretamente ligado à construção da Rodovia Anchieta autorizada em 04 de janeiro de 1929 pelo presidente de São Paulo. Iniciada em 09 de julho de 1939 visto que, segundo Santos e Lichti (2006) o interventor de São Paulo, Adhemar de Barros, havia constatado que o Caminho do Mar ou Estrada Velha já estava obsoleto, não sendo mais capaz de atender as necessidades de desenvolvimento do Estado de São Paulo.

A primeira pista (Norte) foi inaugurada em 22 de abril de 1947. Um ano após a rodovia havia recebido uma média de 830 mil veículos. Quatro anos após o número era de 1,9 milhão. A Pista Sul foi inaugurada em 09 de julho de 1953.

Cubatão foi um dos locais que se beneficiaram durante e após a conclusão da obra. Durante servindo de acampamento para os trabalhadores e após por conta do fluxo de veículos. Atento a este movimento, o pai dos fundadores passa a adquirir mercadorias em outros estados para revender em um pequeno comércio.

No final da década de 1950, depois de suficientemente estabelecido economicamente, ele traz a família de Portugal. Por conta da grande demanda do “Secos e Molhados”, quatro dos seus oito filhos passaram a auxiliá-lo. Somente quatro assumiram este papel por conta de que dois eram muito novos e os outros dois eram seminaristas. Algum tempo depois, ele decide vender o comércio para os quatro filhos e retornar para Portugal à passeio.

Na década de 1960, os quatro irmãos abrem sua primeira loja de supermercado na região, considerado uma novidade. Após a inauguração da segunda loja, houve uma melhor estruturação do negócio com a montagem de um centro de distribuição abastecido primordialmente por commodities vindas da região sul do país.

O negócio se diversifica entre varejo, como principal ramo, e imobiliário. Nos anos 1980, os irmãos entram no ramo de gado. Nos anos 1990, concessionária de veículos e Shopping Centers. Nos anos 2000, houve uma reestruturação no negócio Varejo com a mudança da região da Baixada Santista para o interior do Estado de São Paulo. Hoje, o grupo possui, no varejo, 24 lojas de supermercados e um centro de distribuição e complexo administrativo na cidade de São Paulo.

Em 31.12.2018, as empresas do grupo contavam com um ativo total de aproximadamente 850 milhões de reais e faturamento na ordem de 1 bilhão de reais. Grande parte das decisões que afetam as empresas e de seus mais de 3.000 colaboradores são tomadas pela alta administração localizada no complexo administrativo composta por três fundadores presentes na sociedade, dois membros da segunda geração e um membro ligado a família há anos.

4.2 Análise documental

Conforme já mencionado no capítulo de Metodologia, Sá Silva et al. (2009) expõem que para que seja realizada uma análise documental é preciso que seja avaliado o processo histórico do documento, o (s) autor (es) considerando os interesses e motivos que levaram a produção de tal material, a autenticidade, confiabilidade e natureza do texto, além de sua lógica interna. Desse modo, abordaremos na tabela 1 alguns dos relatórios encontrados no setor de Controladoria de forma digital para realizarmos este processo de entendimento.

Tabela 9
Relatórios da Controladoria

Item Abordado	Ramo de Negócio	Tipo de Apuração	Periodicidade
1 Rateios de Despesas Diversas	Varejo	Manual	Mensal
2 Contas de Consumo	Varejo	Manual	Mensal
3 Faturamento	Varejo	Automático	Mensal
4 Faturamento Individual / Faturamento Geral	Varejo	Automático	Mensal
5 % de Cumprimento da Meta	Varejo	Automático	Mensal
6 CMV	Varejo	Automático	Mensal
7 CMV / Faturamento	Varejo	Automático	Mensal
8 Estoque / Faturamento	Varejo	Automático	Mensal
9 Rotatividade de Estoque	Varejo	Automático	Mensal
10 Margem	Varejo	Automático	Mensal
11 Quadro de Colaboradores	Varejo	Automático	Mensal
12 Colaboradores Demitidos	Varejo	Manual	Mensal
13 Turnover	Varejo	Manual	Mensal
14 Faturamento / Funcionário	Varejo	Automático	Mensal
15 Quantidade de Checkouts	Varejo	Automático	Mensal
16 Faturamento / Checkout	Varejo	Automático	Mensal
17 Área de Venda	Varejo	Automático	Mensal
18 Faturamento / m ²	Varejo	Automático	Mensal
19 Tickets Emitidos	Varejo	Automático	Mensal
20 Ticket Médio	Varejo	Automático	Mensal
21 Número de Clientes	Varejo	Automático	Mensal
22 Perdas	Varejo	Automático	Mensal
23 Mapa de Rateio	Varejo	Automático	Mensal

4.2.1 Lógica interna dos relatórios

Podemos identificar que os itens abordados nos relatórios da Controladoria estão direcionados única e exclusivamente para o ramo do Varejo. Isto ocorre pelo fato deste nicho representar o negócio de maior concentração de recursos do Grupo.

Desse modo, a diretoria do grupo foi demandando a controladoria no sentido de reunir informações que permitissem uma melhor visualização da operação de suas lojas de supermercado. Alguns indicadores foram escolhidos para que fosse possível um comparativo junto ao mercado de varejo supermercadista de sua região de atuação. A tabela 2, abaixo, reúne estes itens para melhor entendimento.

Tabela 10
Itens Comparados com o Mercado Varejista

	Item Abordado	Ramo de Negócio	Tipo de Apuração	Periodicidade
2	Contas de Consumo	Varejo	Manual	Mensal
3	Faturamento	Varejo	Automático	Mensal
10	Margem	Varejo	Automático	Mensal
11	Quadro de Colaboradores	Varejo	Automático	Mensal
14	Faturamento / Funcionário	Varejo	Automático	Mensal
15	Quantidade de Checkouts	Varejo	Automático	Mensal
16	Faturamento / Checkout	Varejo	Automático	Mensal
17	Área de Venda	Varejo	Automático	Mensal
18	Faturamento / m ²	Varejo	Automático	Mensal
19	Tickets Emitidos	Varejo	Automático	Mensal
20	Ticket Médio	Varejo	Automático	Mensal
21	Número de Clientes	Varejo	Automático	Mensal
22	Perdas	Varejo	Automático	Mensal

Estes itens foram escolhidos pelo fato de que a Associação Paulista de Supermercados (APAS) os apresentavam como indicadores de produtividade. O primeiro relatório confeccionado, encontrado nos arquivos da empresa, abordando os itens presentes na tabela 2 foi referente a janeiro de 2015. Desde então, ele é enviado mensalmente para um dos diretores do Grupo. Não foram encontradas análises no sentido de apresentar a evolução destes indicadores e os motivos pelos quais houve oscilações no período.

Em 07.2016, os itens 12 e 13, colaboradores demitidos e *turnover*, respectivamente, começam a compor o quadro de indicadores das lojas de supermercado. A inclusão foi motivada por uma sensível reestruturação no quadro de colaboradores das lojas, ocorrida em 06.2016, e a consequente necessidade de maior controle.

Em 01.2017, com foco em redução das despesas das lojas de supermercados, a diretoria inicia uma observação mais detalhada das demais despesas presentes na operação. Para tanto, intensifica o item 1, rateio de despesas, de forma a mensurá-las, acompanhá-las e divulgá-las para os gestores responsáveis.

Para que fosse possível essa averiguação, foi aprimorado um software capaz de produzir relatórios gerenciais com informações extraídas do sistema integrado da empresa. Neste contexto, diariamente, o software consolidava informações e as sintetizava de forma que o gestor da loja pudesse acompanhar suas despesas em tempo real.

As lojas de supermercados foram agrupadas em 5 clusters que tinham como critério fatores como faturamento, área de venda e perspectiva de crescimento. Desde então, a lógica

do projeto era a controladoria se aprofundar nos números do grupo a ser desenvolvido, identificar convergências e divergências e apresentá-las para os gestores do respectivo grupo e treiná-los a fim de que soubessem operar o software e pudessem, diariamente, verificar se estavam dentro das metas estabelecidas pelo supervisor operacional responsável pela demanda.

Cada gestor ficava incumbido de analisar os números junto com sua equipe para propor soluções de melhoria. A fim de potencializar o projeto, à medida que o grupo o entendia de forma a materializá-lo em aumento da eficiência na utilização dos recursos e conseqüentemente redução de sua despesa, ele se tornava padrinho do próximo grupo.

Este sistema fez com que houvesse maior integração entre os gestores varejistas e institucionalização dos procedimentos. O sistema de grupos iniciou em 02.2017 e havia atingido os 5 grupos em 06.2017. Em 12.2017 a empresa apurou uma redução de pouco mais de 3 milhões de reais em despesas.

Este acompanhamento foi realizado pela Controladoria, de forma efetiva, até 07.2017, quando os responsáveis foram remanejados pela alta administração para outras tarefas relacionadas com a administração da empresa e quadro societário. Desse modo, os gestores continuaram o trabalho de acompanhamento de seus números, mas sem o devido suporte e análise da controladoria.

Mais efetivamente a partir de 01.2018, o grupo responsável pelo trabalho objetivando a implantação de governança familiar, estruturação de um conselho de família e administrativo iniciou seu processo de entendimento da dinâmica de recursos financeiros das empresas do grupo para que fosse possível o desenvolvimento de um orçamento para o ano de 2018. Entretanto, para que o orçamento fosse possível nos âmbitos técnico e cultural, havia a necessidade de um passo anterior, a individualização dos negócios.

O chamado Projeto de Individualização das Empresas foi proposto para a controladoria em 08.2018 e consistia no equilíbrio das despesas entre aquelas que haviam sido seu fato gerador. O ramo varejista possui uma estrutura administrativa, comercial e operacional concentrada em sua matriz. Todos estes departamentos, em menor ou maior grau, prestam serviço para empresas que atuam em outros segmentos.

O fato é que toda a despesa oriunda deste cenário permanece no ramo varejista afetando seu resultado. A necessidade de mensurá-las de modo a neutralizar este efeito se tornou uma prioridade para o grupo de trabalho formado pela chamada segunda geração, composta de dois filhos do diretor 1, 2 filhos do diretor 2 e 1 filho do diretor 3, além de 2 consultores externos, a diretora administrativa e financeira.

Este grupo delegou a operacionalização deste projeto ao gerente de controladoria. O acompanhamento seria realizado por intermédio de reporte periódico com a apresentação do status das ações.

O método escolhido foi o conhecido em contabilidade de custos como Mapa de Rateio. Consiste em uma aplicação em 3 etapas, divididas de acordo com a figura 11.

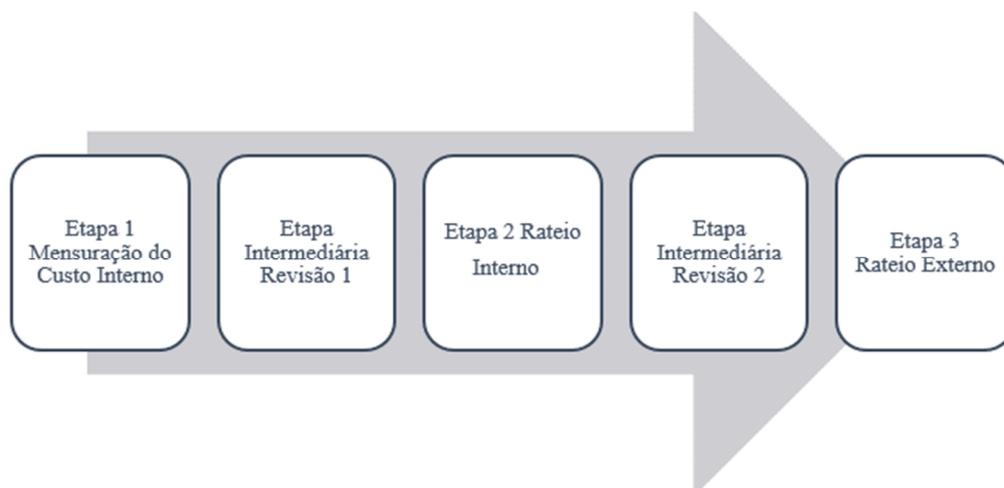


Figura 11. Mapa de Rateio – Etapas de Implantação

Na etapa 1, atualmente em andamento, o objetivo é identificar e alocar os custos que cada departamento movimenta para sua operacionalização. Para tanto, foi necessário o desenvolvimento de um relatório capaz de capturar as informações lançadas no sistema integrado e alocá-las de maneira departamentalizada.

Esta etapa já estava em desenvolvimento desde 01.2017 por intermédio da ação da controladoria com apoio do departamento de contas a pagar, departamento pessoal e informática. Este grupo tinha como objetivo a criação de centros de custo dentro do sistema integrado. Concluída esta tarefa, os pagamentos passariam a ser solicitados de forma padronizada de modo que fosse possível a verificação da natureza da despesa e seu departamento gerador.

Os processos eram construídos e operacionalizados de maneira vagarosa haja vista que, por não ser uma prioridade da empresa, a controladoria permanecia envolvida em assuntos mais administrativos com a função de dirimir conflitos e questões cotidianas. Somente com a demanda direta de componentes da alta administração o projeto se revestiu de prioridade e se tornou célere.

Na etapa 2, o objetivo é ratear os custos entre os departamentos da matriz a fim de compor o custo total da prestação de serviço. Nesta fase, sistemas de identificação de chamados para as áreas como manutenção, informática, transportes, oficina foram desenvolvidos e estão

sendo aprimorados para permitir uma mensuração passível de alocação e análise dos gestores responsáveis.

Na etapa 3, o objetivo é ratear os custos apontados na etapa 2 para as empresas tomadoras destes serviços. Dessa forma, será possível observar o resultado do varejo com o mínimo possível de influência das outras empresas. Entre cada etapa existem as revisões para resolução de possíveis distorções no processo de aferição.

Atualmente este relatório está disponibilizado em um sistema de informações e processos gerenciais chamado PBI de forma restrita, haja vista seu status de desenvolvimento, apenas para o gerente da controladoria, 1 membro da segunda geração e para a diretora administrativa e financeira. Por conta de outras demandas consideradas prioritárias, muito embora o projeto tivesse sido proposto em 08.2018, apenas teve seu início em 02.2019. O cronograma previsto é de que todas as etapas estejam concluídas até 12.2019.

4.3 Análise dos questionários

O questionário foi encaminhado para 25 gestores da empresa, sendo 15 exercendo atividades exclusivamente para o setor supermercadista e 10 que atuam na retaguarda da organização. Houve o retorno de 20 questionários preenchidos, sendo 11 do grupo B, voltado para a operação e 9 do grupo C composto pela equipe de retaguarda.

Foi constituído com 24 questões abrangendo aspectos como a relação da família controladora com a organização, premissas utilizadas para construção de objetivos e planejamento estratégico, posicionamento da controladoria na organização. Nesta seção, serão apresentados os resultados encontrados.

De acordo com Westhead e Cowling (1998), um ponto de convergência entre os estudos que buscam a definição de empresas familiares é que a gestão está sob o controle da família. Neste sentido, foram propostas as questões 1 e 2. A questão 1, de múltipla escolha, indagava os participantes sobre em qual das esferas apresentadas estava localizada sua liderança imediata. A resposta está demonstrada na tabela 11.

Tabela 11

Questão 1 do Questionário

Q1. Seu líder imediato é:	Alguém Ligado a Família	Colaborador Não Familiar	Membro da Família	Total
Operação Supermercadista	15%	62%	23%	100%
Retaguarda	0%	29%	71%	100%

O resultado permite verificar que a atuação direta de membros da família controladora é maior nos gestores da retaguarda. Já na operação supermercadista, 62% das respostas direcionam esta liderança a um colaborador não familiar.

As questões de 2 a 24 foram propostas de forma aberta para que o respondente possuísse maior grau de liberdade. A tabela 12 apresenta a síntese das respostas ao questionamento de número 2.

Tabela 12
Questão 2 do Questionário

Q2. De que maneira você percebe a atuação da família na sua rotina de trabalho	%
Constante e Intensa	19%
Direcionando Tarefas	19%
Centralizando Decisões	13%
Atuante	13%
Próxima / Conectada	13%
Decidindo e Mediando	6%
Incentivadora e Disposta a ajudar	6%
Particularidades Culturais	6%
Não interfere diretamente	6%
	100%

A atuação da família controladora foi considerada constante e intensa por 19% daqueles que responderam à questão. Isto porque, ela está presente na elaboração e discussão de metas, resultados e na operação. Além disso, pela manifestação de suas determinações na execução das rotinas de trabalho.

Outros 19% observam a atuação por intermédio do direcionamento das tarefas no âmbito cotidiano, operacional e estratégico. A centralização das decisões é ponderada por 13%. Para estes, esta característica dificulta a rotina proporcionando morosidade para a resolução de problemas do dia a dia.

Outros 13% a percebem como atuante e atribuem esta característica a responsabilidade pelas decisões mais relevantes. Outros 13% a consideram como próxima ou conectada. Nesta parcela, identificamos a ponderação de que esta proximidade facilita a administração por conta da mitigação do erro.

As quatro últimas características representam, cada uma, 6% da percepção de atuação da família controladora. Tais características abrangem o poder de mediação da família controladora no sentido de mediar e decidir situações onde não há consenso entre os gestores.

Além disso, incentivando e ajudando quando necessário. Há, também, a observação de que decisões são fundamentadas com base em particularidades culturais.

Segundo Guerreiro e Souza (2015), para que haja atribuição de responsabilidade e controle sobre processos é preciso haver a comunicação dos objetivos da organização materializados em planejamento e estratégia devidamente formalizados. O conhecimento dos gestores com relação aos objetivos da empresa para curto, médio e longo prazos estão demonstrados na tabela 13.

Tabela 13
Questão 3 do Questionário

Q3. Você conhece os objetivos da empresa para o curto, médio e longo prazo?	Curto Prazo	Médio Prazo	Longo Prazo
Conheço	40%	30%	20%
Conheço Pouco	15%	20%	15%
Não Conheço	25%	30%	45%
Conheço de Forma Genérica	20%	20%	20%
	100%	100%	100%

Os objetivos de curto prazo da empresa foram considerados como “Conhecidos” por 40% das respostas. Foram pontuados como alguns destes objetivos a identificação do potencial de venda e resultado, busca de uma identidade pela revisão de processos internos e operacionais, organização, bom atendimento aos clientes, variedade de produtos ofertados e redução de despesas desnecessárias.

Os objetivos de médio prazo são conhecidos por 30% dos gestores. Compõem estas ações o trabalho para melhor clima organizacional, treinamento e capacitação de líderes e investimento em novas lojas de supermercado.

Com relação aos de longo prazo, 20% entendem que estas ações estão relacionadas com a definição de um posicionamento de mercado no sentido de entendermos quem somos e na expansão do número de lojas. Foram consideradas respostas genéricas aquelas que não estão situadas no tempo, tais como: aumentar o faturamento, continuar crescendo, perpetuação do negócio e obter lucro.

As questões de 4 a 7, apresentadas na tabela 14, tinham como objetivo entender quais aspectos foram considerados para a elaboração dos objetivos de suas áreas de atuação e se há alguma estratégia para que elas sejam atingidas. Verificar em que medida as influências institucionais e da empresa estão relacionadas com estes dois quesitos.

Tabela 14
Objetivos e Estratégias

Questões
Q4. Qual o objetivo da sua área de atuação na empresa?
Q5. Você utiliza alguma estratégia para atingir o objetivo da sua área?
Q6. Que fatores você levou em consideração para traçar os objetivos da sua área?
Q7. Se os objetivos da sua área não foram traçados por você, que fatores você entende que foram considerados?

Com relação aos objetivos da área de atuação, todos os gestores apontam para quesitos financeiros, voltados para a performance do negócio. Quanto ao aspecto estratégia, 96% afirmam que utilizam estratégias para o alcance de seus objetivos. A tabela 15 apresenta quais foram os fatores que influenciam a formulação dos objetivos e estratégias dos departamentos.

Tabela 15
Fatores que influenciam os objetivos e estratégias

Fator	%
Isomorfismo Mimético	21%
Isomorfismo Normativo	17%
Procedimentos Internos	17%
Melhoria Operacional	13%
Cultura Organizacional	8%
Potencialização de Vendas	8%
Alinhamento de Prioridades com a Diretoria	4%
Excelência na Prestação de Serviço	4%
Prestação de Informações	4%
Prevenção de Perdas	4%
	100%

Identificamos que o isomorfismo representa 38% dos fatores levados em consideração para a formulação dos objetivos e estratégias das áreas analisadas. Representando 21% o isomorfismo mimético se materializa em ações verificadas nos concorrentes, em feiras sobre varejo e em vivências de colaboradores em outras empresas que são adequadas à cultura da organização para implementação na rotina administrativa, operacional e comercial.

Já o isomorfismo normativo se apresenta em decorrência das obrigações legais impostas pelo Estado regulador. Quanto aos procedimentos internos, são responsáveis pelo embasamento de 17% dos objetivos e estratégias.

Muitos destes procedimentos fazem parte do cotidiano da organização há anos e foram alvo da criticidade dos diretores. A tabela 16 apresenta os fatores que, na visão dos gestores que responderam ao questionário, dificultam ou inviabilizam a materialização dos objetivos e estratégias.

Tabela 16
Fatores que dificultam ou inviabilizam os objetivos

Fator	%
Dependência de outros departamentos	17%
Burocracia	13%
Falta de mão de obra	9%
Ação dos Concorrentes	9%
Falta de Treinamento	4%
Clareza dos Objetivos	4%
Contingências de Mercado	4%
Demandas fora do cotidiano da área	4%
Dependência de determinações de superiores	4%
Estrutura Física	4%
Estrutura Organizacional	4%
Falta de Comunicação ou Comunicação não eficaz	4%
Falta de Conhecimento	4%
Falta de Foco	4%
Inadimplência de Fornecedores	4%
Não cumprimento dos procedimentos internos	4%
	100%

A dependência de outros departamentos, burocracia, falta de mão de obra e ação da concorrência compuseram 48% dos fatores que dificultam ou inviabilizam os objetivos da área de cada gestor. Com 17%, a dependência de outros departamentos está relacionada com o grau de intersecção dos objetivos de cada departamento.

Não foram identificados mecanismos que alinhem os objetivos de cada departamento com o objetivo geral da empresa de forma eficiente. As reuniões mensais de gestores da operação supermercadista com o diretor responsável pela área não reúnem todos os envolvidos nesta demanda.

Não foram observados quadros de evolução de indicadores de gestão para que uma vez identificado o problema ele seja rapidamente resolvido. O pesquisador pode observar que os mesmos problemas que dificultam a materialização dos objetivos, identificados outrora, ainda são debatidos atualmente sem uma ação efetiva que altere o cenário.

Representando 13%, a burocracia foi identificada, de certa forma, como um mecanismo para suprir a falta de indicadores de gestão e alinhamento de objetivos das áreas com os da empresa. A falta de atualização, revisão e fiscalização de procedimentos internos faz com que haja sensível insegurança da alta administração que, por medida protetiva, cria mecanismos para mitigar os riscos de erros operacionais. Além disso centraliza decisões do cotidiano administrativo, operacional e comercial causando morosidade no processo.

Com 9%, a falta de mão de obra é fonte de debates no setor supermercadista desde o ano de 2012 quando o quadro de colaboradores foi fortemente reduzido. Tal ocorrência se deu por conta da visita de um gerente operacional a uma rede de mercados na cidade de Fortaleza/CE.

Lá foi identificado que a operação era conduzida de maneira mais enxuta em comparação com a desenvolvida na empresa alvo desta pesquisa. Ao retornar foi proposta a redução do quadro de colaboradores em aproximadamente 600 pessoas. Pelo que foi verificado por este pesquisador, não foram realizados estudos de impacto decorrente desta ação.

O vislumbre de uma ação ocorrer com um quadro menor foi premissa suficiente para que a ação fosse concretizada pela diretoria do grupo. Desde então, a operação apresenta indícios de que esta ação refletiu negativamente.

Em 2016, ao analisar o indicador do setor que relaciona despesa com pessoal e receita com vendas, a diretoria notou que este estava acima da média esperada. O comportamento do índice interno decorria da alta na despesa com pessoal promovida pelo dissídio coletivo anual e a queda na receita com vendas. Decidiu-se, então, efetuar uma adequação salarial com a substituição de colaboradores por novos com salários menores de forma que o indicador fosse reequilibrado. Novamente, não foram identificados estudos de impacto desta ação na operação supermercadista.

A ação dos concorrentes é comum em uma sociedade de livre comércio. São recorrentes as notícias informando um posicionamento mais agressivo dos supermercadistas do interior de São Paulo representado pelos altos investimentos. Podemos citar o investimento na ordem de 300 milhões de reais da rede Savegnago até 2020 (Novarejo, 2018). A rede Pague Menos anunciou um investimento de 75 milhões de reais em um complexo na cidade de Santa Bárbara d'Oeste, que abrigará um centro de distribuição, a área administrativa, frigorífico e uma fábrica de bolos e doces, com o intuito de ampliar o raio de atuação da rede (Diário do Comércio, 2018).

Para que haja a mencionada intersecção de objetivos entre os departamentos é necessário divulgar adequadamente o planejamento estratégico. A tabela 17 nos apresenta a percepção dos gestores com relação ao conhecimento destas diretrizes.

Tabela 17
Questão 9 do Questionário

Q9. O Plano Estratégico da empresa para atingir o objetivo de todas as áreas que compõem a empresa é comunicado para seus colaboradores?	%
Sim	50%
Não	20%
Parcialmente	20%
Falta Clareza	10%
	100%

Identificamos que 50% dos questionados afirmam que o plano estratégico é comunicado pela empresa aos seus colaboradores. De acordo com Mintzberg (1994), o planejamento estratégico é o exercício lógico sustentado por uma visão subjetiva que mapeia os objetivos a serem alcançados em uma perspectiva de curto médio e longo prazos. Inerentes a este processo estão os planos táticos, análises e detalhamentos numéricos para a correta alocação de recursos para execução da estratégica.

Para que possa haver a comunicação do plano, atribuição de responsabilidades e controles das evoluções é preciso, segundo Guerreiro e Souza (2015), haver a fase de formalização, onde planejamento e estratégia são materializado em um processo descrito e atrelado a regras. Neste contexto, o pesquisador não encontrou na organização estudada esta formalização de forma que pudesse ser comunicada aos gestores.

Desse modo, após análise mais aprofundada das respostas dos gestores ao questionário, é possível depreendermos que alguns dos objetivos da organização são conhecidos tais como: “precisamos vender mais”, “precisamos reduzir nossas despesas”, “precisamos melhorar nossas margens”, entretanto, sem uma cadência de ações para que estes objetivos sejam alcançados. Sendo assim, é possível identificarmos que não há a divulgação do planejamento estratégico da organização para o curto, médio e longo prazos, mas sim de alguns objetivos inerentes ao negócio.

Neste quesito, a controladoria, por intermédio do entrosamento junto aos gestores, alta administração e aprofundamento nas questões relacionadas ao negócio deveria atuar com neutralidade, criticidade e racionalidade de forma a proporcionar soluções capazes de influenciar positivamente os objetivos da organização. Para Padoveze e Benedicto (2005), é função institucional da controladoria coletar, processar, interpretar e comunicar aos usuários. Desse modo, a tabela 18 apresenta a perspectiva dos gestores com relação à atuação da controladoria na formulação dos objetivos de suas áreas.

Tabela 18
Questão 10 do Questionário

Q10. A Controladoria atua de alguma maneira para auxiliá-lo na busca do objetivo do seu departamento?	%
Sim	70%
Não efetivamente	15%
Não	15%
	100%

O resultado nos aponta que 70% dos gestores que responderam ao questionário identifica a atuação da controladoria na formulação de seus objetivos. Esta ação está suportada na busca de maior entendimento do negócio, revisão de processos, controle administrativo e operacional por intermédio de relatórios gerenciais mesmo que ainda superficiais.

A tabela 19 é o resultado da busca de entendimento com relação a ações da controladoria que foram capazes de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Tabela 19
Questão 11 do Questionário

Q11. É possível enumerar algumas ações da Controladoria que auxiliaram para a tomada de decisão do seu departamento?	%
Relatórios Gerenciais	33%
Gestão de Despesas Operacionais	24%
Centros de Resultado	14%
Não houve ações neste sentido	14%
Indicadores Gerenciais	10%
Auxílio aos gestores para tomada de decisão	5%
	100%

Os relatórios gerenciais são identificados em 33% das respostas fornecidas. Este número está diretamente relacionado ao aprimoramento e institucionalização do software de apuração das despesas dos supermercados. Até 01.2017 a ferramenta era operada por um colaborador que após, em média, dois meses depois do término do mês enviava, por e-mail, a demonstração de resultados das lojas de supermercados para os diretores e gestores envolvidos nesta operação.

O formato de publicação, o desconhecimento da forma como os números foram mensurados e a consequente desconfiança dos valores apurados fazia com que o relatório não fosse utilizado para tomadas de decisão. Desse modo, visando ao maior controle das despesas operacionais no exercício de 2017, houve a revisão da parametrização do relatório gerencial com o sistema integrado e a contabilidade da empresa.

Outras ações foram a institucionalização da ferramenta no cotidiano dos gestores e sua automatização de maneira que estas rubricas fossem de conhecimento de todos diariamente. Para que isso fosse possível, todos os gerentes de lojas de supermercados passaram por treinamento para aprenderem como o relatório funcionava e como deveriam proceder para auditar as informações e melhor controlar sua operação.

Por este motivo a gestão de despesas operacionais se apresenta com 24% das respostas fornecidas. A questão 12 abordou situações onde a controladoria não foi capaz de auxiliar na tomada de decisão e foi constatado que questões estratégicas ainda são uma deficiência para a controladoria.

Depreendemos de Webber (2011) que a implantação da controladoria segue uma sequência lógica passando da tarefa básica de representar a situação econômica da empresa e culmina ao se tornar um parceiro de negócios da organização. Para investigarmos este patamar junto aos gestores, a questão 13 teve como objetivo entender em que circunstâncias a controladoria é demandada pelos departamentos. O resultado é apresentado na tabela 20.

Tabela 20
Questão 13 do Questionário

Q13. Em que situação você precisa entrar em contato com a Controladoria?	%
Dúvidas sobre lançamentos no sistema integrado	42%
Alocação de Despesas	16%
Difícilmente entro em contato	16%
Análise de Resultado	11%
Melhoria de Processos	11%
Demandas comuns aos departamentos	5%
	100%

A tabela 20 corrobora a visão de atuação operacional da controladoria junto aos departamentos em detrimento da estratégica. O alto índice de contato com a controladoria para demandas cotidianas se materializa no número de 42% que esclarecem dúvidas relacionadas a lançamentos no sistema integrado e 16% referente à alocação de despesas nos centros de resultado correspondentes. Fato este decorrente das ações de controle operacional suportados pela controladoria.

Para melhor entendimento deste viés operacional da controladoria os gestores foram questionados com relação à completa implantação do departamento na organização. As respostas foram sintetizadas na tabela 21.

Tabela 21
Questão 14 do Questionário

Q14.A Controladoria está completamente implantada no Grupo?	%
Não	65%
Sim	30%
Não sei	5%
	100%

Identificamos que 65% das respostas foram no sentido de que a controladoria não está completamente implantada no grupo. Os gestores foram indagados sobre os motivos observados para a não completa implantação do departamento e essência das respostas é apresentada na tabela 22.

Tabela 22
Questão 15 do Questionário

Q15.O que falta para que a Controladoria esteja completamente implantada na empresa?	%
Aprimorar sua recente atuação	16%
Não sei	16%
Definições da Diretoria	11%
Estrutura para o Departamento	11%
Ação e Planejamento	11%
Ajustes	5%
Aprimoramento dos Centros de Resultado	5%
Poder de Decisão	5%
Melhoria e institucionalização de processos	5%
Mudança de Paradigmas da Organização	5%
Rotinas e relatórios diários	5%
Ser vista por todos os gestores como suporte à operação	5%
	100%

De acordo com a tabela 22, 16% das respostas orientam que o pouco tempo de atuação nos assuntos correlatos ao negócio fazem com que a controladoria ainda não tenha tido tempo de se envolver e compreender todas as suas vertentes e nuances. Neste movimento, ainda está na fase de estruturação de procedimentos, criação de relatórios e controles internos capazes de darem informações consistentes para ações estratégicas.

A definição da diretoria no sentido de implantar o departamento de controladoria completamente corresponde a 11% das respostas. Também com esta porcentagem, outro ponto que dificulta a completa implantação da controladoria é a falta de estruturação do departamento

juntamente com ações e planejamento para que objetivos relevantes para o negócio sejam atingidos.

Este movimento de inserção de práticas de controladoria poderá sofrer ou provocar ações conflitantes junto ao cenário já institucionalizado na organização. Soeiro et al. (2016) apontam que o conceito que permite explicar quando, como e porque os atores organizacionais podem desafiar ou tentar mudar crenças e modos legitimados como corretos é chamado de contradições institucionais.

Seo e Creed (2002) esclarecem que este conceito está alicerçado em 4 fontes decisivas para o sucesso ou não de uma tentativa de mudança, sendo elas: a ineficiência técnica, não-adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados. Neste sentido, serão apresentados os resultados decorrentes da pesquisa feita junto aos gestores da organização que abordam estes 4 quesitos. A tabela 23 e 24 apontam os resultados relacionados à ineficiência técnica.

Tabela 23
Questão 16 do Questionário

Q16. As informações ou ações promovidas pela Controladoria atendem efetivamente as necessidades do seu departamento?	%
Sim	53%
Não	26%
Parcialmente	21%
	100%

Tabela 24
Questão 17 do Questionário

Q17. A Controladoria está focada na organização como um todo ou está focada em ramos específicos de atuação do Grupo?	%
Ramo específico	58%
Organização como um todo	37%
Desconheço	5%
	100%

Para Meyer e Rowan (1977), a ineficiência técnica ocorre quando, na busca de legitimidade, a organização insere procedimentos obtidos por isomorfismo institucional desalinhados com suas necessidades particulares. Isto faz com que o processo de mudança não

faça sentido para os agentes organizacionais e, conseqüentemente, não tenha a adesão necessária para sua continuidade.

Neste contexto, 53% das respostas dos gestores direcionam para o entendimento de que a controladoria da empresa estudada tem fornecido informações que atendem efetivamente as necessidades dos departamentos. É relevante salientar que o questionamento é focado na eficiência técnica das informações prestadas e não em saber se a controladoria fornece informações que atendam todas as necessidades da área.

Com relação ao foco da controladoria, 58% posicionam-se no sentido de que ela está focada em um ramo específico. Este alinhamento entre as respostas “sim” e “ramo específico” corrobora o atual momento da controladoria no qual atua praticamente com exclusividade para o setor supermercadista. Entretanto, por conta do desenho organizacional do grupo, ações promovidas nos supermercados influenciam diretamente as demais empresas e ramos de atuação em maior ou menor grau.

O desalinhamento entre técnicas consideradas ótimas pelo cenário institucional e aquelas que atendem efetivamente as necessidades particulares da organização promove a segunda fonte das contradições institucionais, a não adaptabilidade. Desse modo, a tabela 25 investiga este ponto.

Tabela 25
Questão 18 do Questionário

Q18. Há algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa?	%
Desconheço	33%
Desconheço ações de controladoria de outras empresas	19%
Melhoria de Processos	14%
Determinação de metas	5%
Autonomia administrativa	5%
Implantação de Centros de Custo	5%
Integração entre os departamentos	5%
Mensuração de Resultados	5%
Orçamento	5%
Informações estratégicas	5%
	100%

Observamos que as respostas “desconheço” e “desconheço ações de controladoria de outras empresas” representam 52% da amostra. Este resultado nos mostra que a maioria dos

gestores da organização não possuem base comparativa para a aferir as ações da controladoria. Dessa forma, o quesito “melhores práticas de controladoria” faz ainda menos sentido para estes gestores se elas não influenciarem positivamente o seu cotidiano. Por este motivo, o alinhamento de objetivos, necessidades e responsabilidades deve ser constante.

A terceira fonte de contradições institucionais é incompatibilidade institucional que, segundo Seo e Creed (2002) a conformidade com as estruturas institucionais específicas para um determinado cenário pode não produzir os mesmos resultados se aplicadas em outros. As tabelas 26 e 27 nos apresentam os resultados da investigação abordando este contexto.

Tabela 26
Questão 19 do Questionário

Q19. Os resultados da Controladoria beneficiam o processo de decisão? Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da Controladoria?	%
<i>Beneficiam o processo de decisão?</i>	
Sim	88%
Não	12%
	100%
<i>Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses?</i>	
Sim	56%
Desconheço	22%
Não	22%
	100%

Tabela 27
Questão 20 do Questionário

Q20. Os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria?	%
Sim	47%
Não	47%
Desconheço	6%
	100%

Na amostra estudada, 88% das respostas apontam para o fato de que os resultados da controladoria beneficiam o processo de decisão. Com relação a existência de conflitos decorrentes da pluralidade de interesses do foco da controladoria, 56% afirmam eles são presentes. Estes abrangem os seguintes pontos: falta de objetivo claro e comum aos departamentos; cultura organizacional; resistência aos novos controles internos.

A percepção dos gestores sobre a questão que investiga se os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da controladoria é percentualmente equilibrada. Em uma análise mais aprofundada das respostas, identificamos uma premissa capaz de gerar desequilíbrio e maior entendimento e contribuição para o estudo. Da amostra que entende que os interesses interpessoais extrapolam, 63% é de gestores do BackOffice que estão mais ligados física e culturalmente com a controladoria. Em contrapartida, 63% dos gestores operacionais, mais distantes da controladoria entendem que não há interesses interpessoais que influenciam o foco da controladoria.

Lutas políticas entre os vários atores com interesses individuais e poderes assimétricos são quesitos que, de acordo com Seo e Creed (2002), formam a quarta fonte das contradições institucionais, chamada de interesses desalinhados. Neste contexto, aqueles que possuem maior influência política terão maior probabilidade de impingir aos arranjos institucionais os seus interesses que, não necessariamente, representarão os interesses dos demais atores institucionais. As tabelas 28 e 29 investigam este item.

Tabela 28

Questão 21 do Questionário

Q21. Os objetivos da Controladoria estão alinhados com os da empresa?	%
Sim	60%
Acredito que sim	35%
Não	5%
	100%

Tabela 29

Questão 22 do Questionário

Q22. O interesse das áreas se sobrepõem aos interesses da empresa?	%
Não	33%
Acredito que não	28%
Sim	28%
Acredito que sim	6%
Desconheço	6%
	100%

A percepção de 60% dos gestores questionados é de que os objetivos da controladoria estão alinhados com os propostos pela empresa. Para 33%, os interesses das áreas não se sobrepõem aos da empresa. Entretanto, 28% afirmam que há esta sobreposição de interesses.

Para Seo e Creed (2002), a interação destas quatro fontes é alicerce para o sucesso ou insucesso do processo de mudança. Entretanto, Wanderlei e Cullen (2012) elucidam que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e as práxis humanas. Investigando este ponto, as tabelas 30 e 31 apresentam os resultados encontrados.

Tabela 30
Questão 23 do Questionário

Q23. Que medidas foram tomadas para que a Controladoria possa fazer parte do processo decisório diário?	%
Reuniões periódicas de alinhamento do processo com plano de ação	21%
Relatórios Gerenciais	17%
Desconheço	13%
Escolha de um gestor para a controladoria	13%
Informações mais apuradas	8%
Metas para as despesas	8%
Aceitação da Diretoria	4%
Definição de objetivos	4%
Foco do gestor da controladoria no departamento	4%
Participação da diretoria	4%
Simplificação da Informação	4%
	100%

Tabela 31
Questão 24 do Questionário

Q24. De que forma a Controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas?	%
Fornecimento de informações estratégicas	33%
Análise de dados	28%
Condução de projetos	22%
Relatórios Gerenciais	11%
Controles internos	6%
	100%

Identificamos que 21% das respostas sobre quais foram as medidas tomadas para que a controladoria possa fazer parte do processo decisório apontam para as reuniões periódicas de alinhamento do processo com o plano de ação. A análise documental nos mostrou que a partir de outubro de 2015, houve, por ação conjunta de alguns gestores, a criação de um encontro semanal de gestores administrativos com o objetivo de alinhar demandas, apresentar problemas cotidianos com proposição de soluções para cada um deles.

Com a participação de todos os gestores administrativos identificamos avanços e ambiente favorável para implantação de ações antes não possíveis por conta do desalinhamento de interesses. Um fato decorrente foi a determinação de um cronograma para redução dos prazos de fechamento de cada departamento.

A contabilidade da empresa apresentava a conclusão dos lançamentos mensais com atraso de 60 dias. Este fato ocorria por uma soma de atrasos em todos os departamentos envolvidos. O alinhamento fez com que, em 6 meses, todos os prazos fossem revistos e a contabilidade entregasse seus números no 8º dia útil do mês subsequente. Sem dados tempestivos a controladoria não poderia acompanhar e prestar informações relevantes para os gestores da organização.

Este ponto, fornecimento de informações estratégicas e análise de dados é mencionado por, respectivamente, 33% e 28% das respostas sobre a forma com que a controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas. Com foco na automatização de relatórios gerenciais com o devido processo de propagação da ferramenta a controladoria buscou simplificar as informações tornando-as personalizadas para a rotina operacional dos gestores supermercadistas.

4.3 Análise das entrevistas

As entrevistas foram realizadas com um dos três fundadores (F1) que compõe a chamada primeira geração; três membros da segunda geração (SG1; SG2; SG3), filhos dos fundadores; diretora administrativa e financeira (NF1), não membro da família, mas atuante há mais de 30 anos na organização. Todas as entrevistas foram gravadas em áudio para que a transcrição reproduzisse com fidedignidade as respostas de cada entrevistado.

As primeiras 12 questões buscavam premissas para que a empresa pudesse ou não ser classificada como familiar. Elas abrangem pontos como a origem da empresa, permanência dos fundadores no quadro societário, laços de consanguinidade, existência de processos sucessório, valores da família alinhados com a empresa, distância etária e relacionamento entre as gerações, composição da alta administração e influências emocionais da família na gestão.

Com relação a sua origem, identificamos que ela se deu pela reunião e trabalho de 4 irmãos. Destes, 3 permanecem no quadro societário como únicos efetivamente diretores que administram todos os negócios das empresas.

A organização passa pela sua terceira tentativa de evoluir com um processo sucessório. Neste novo cenário ela conta com uma segunda geração mais madura, que possui visões de negócio e gestão divergentes dos membros da primeira geração, mas que conseguem externá-

las de modo a gerar debates mantendo o equilíbrio entre as gerações. Para SG1, o processo sucessório da empresa familiar sofre a influência do emocional e do racional decorrente da relação entre pais, filhos, sobrinhos e por conta deste contexto é necessária maturidade para lidar e entender a situação. Ainda segundo o entrevistado, uma das formas de mitigar esta influência é a organização e estabelecimento de regras e processos claros, previsibilidade, normatização relacionada a entrada de futuras gerações e meritocracia.

Para potencializar o processo de sucessão a empresa realiza outros em paralelo, tais como: governança familiar, estruturação de conselho de família e conselho administrativo. Além destes, SG1 pontua a implantação de uma controladoria com fim gerencial que permita maior e melhor entendimento do negócio.

Outro diferencial deste momento é que, diferentemente de uma percepção anterior da segunda geração no sentido de incerteza com relação ao saber ou querer estarem juntos no negócio, atualmente é latente a relevância da união entre seus membros, aliada a ferramentas e formas modernas de gestão para que, desse modo, possam manter a continuidade da empresa. Até 06.2019 não havia um processo formalizado que materializasse todas as regras inerentes ao processo sucessório debatido pela alta administração.

Observamos que, com base nas entrevistas, o atual quadro societário composto pelos 3 irmãos, seria substituído por um formado por 2 filhos de cada diretor, ou seja, uma relação entre irmãos e primos. Desse modo, o controle da organização permaneceria sendo exercido pela família dos fundadores.

Um ponto que pode vir a interferir no processo de transição e continuidade da organização é, de acordo com Machado (2005), a distância entre as gerações, haja vista que o modelo de gerenciamento entre sucessor e sucedido pode ser muito diferente. Não é incomum que sucessores possuam relevante dificuldade para implantarem novas técnicas de gestão e controle pelo fato dos sucedidos entenderem que a modelagem de gestão vigente não deva sofrer modificações uma vez que foi esta a responsável pela construção do patrimônio da empresa.

Na organização estudada a diferença média entre os membros da primeira para os da segunda geração é de 30 anos. Para investigarmos esta situação, os entrevistados foram indagados sobre a forma pela qual as gerações se relacionam na organização. É possível identificar traços convergentes nas respostas.

O primeiro deles é que os fundadores conquistaram seu patrimônio atual por conta da sua capacidade empreendedora aliada ao trabalho muito próximo ao cotidiano. Desse modo, a primeira geração entende possuir um feeling apurado e suficiente para administrar a

organização. Já a segunda geração avalia ser necessário a existência de controles e processos que mensurem o quanto desta percepção empírica se materializou de maneira satisfatória no resultado da empresa. Como colocado por F1, a segunda geração oferece ensinamentos adquiridos nas faculdades enquanto a primeira possui todo o conhecimento prático do negócio.

O segundo é a forma de abordagem dos assuntos que precisam ser debatidos e que poderão causar conflitos. Como exposto por SG3, é difícil argumentar sobre um negócio tido pelos fundadores como algo pessoal. Sob este contexto, SG2 entende que os membros da segunda geração aprenderam uma melhor forma de colocar os assuntos em pauta. Há a percepção por SG2 que o embasamento utilizado para contra argumentar os interpostos pela diretoria era frágil a ponto de serem desconstruídos.

A estratégia utilizada e mencionada por SG2 foi levar em consideração o tempo à frente dos negócios que os diretores possuíam. Desse modo, passaram a ouvi-los mais para melhor compreensão dos seus pontos de vista, estudando os assuntos de maneira mais abrangente de forma que fosse possível sustentar o entendimento da segunda geração de maneira mais estruturada, aliando a vivência e ações subjetivas dos diretores com os números encontrados pela controladoria que, em tese, materializam os resultados advindos das ações da diretoria.

Este movimento foi possível pois, segundo SG1, houve um amadurecimento de ambas gerações, onde a primeira entende a necessidade de terem mais membros da segunda geração participando da gestão enquanto que a segunda aprendeu como melhor se posicionar.

Um ponto positivo que potencializa estas ações é que, para NF1, não há uma disputa pelo poder entre as gerações, mas sim a busca pela troca de visões para que mudanças relevantes ocorram na empresa. Para SG2, a abordagem baseada no respeito aos diretores e a tudo que foi por eles conquistado tem resultado em sucesso. Desse modo, para F1, houve um avanço na relação entre primeira e segunda geração, haja vista que atualmente filhos conseguem argumentar com os pais, dentro da sua área de atuação, de forma mais embasada fazendo com que situações identificadas outrora possam ser encaradas positivamente neste novo momento.

Para este pesquisador, a lógica da família assume um papel fundamental para o desenvolvimento das ações na organização. É possível notar que há todo um cuidado no tratamento de questões relacionadas como varejo.

Um forte valor aprendido pela segunda geração e por todos os que estão mais diretamente ligados aos fundadores é identificado de forma unânime entre os entrevistados como o trabalho. Estar bastante próximo ao negócio e das pessoas que executam as tarefas cotidianas. Para F1, a empresa só consegue sobreviver se aplicar os mesmos princípios da

família. Para ele, trabalho e honestidade foram e continuam sendo fundamentais para que a empresa, desde 1957, sempre honrasse com seus compromissos.

Exemplificado por NF1, os 3 diretores, até mesmo pela idade, poderiam não mais atuar diariamente como executivos da empresa. Porém, até mesmo pela sua formação de vida onde o volume de trabalho foi condicional para conquistarem tudo que possuem, eles não o fazem. Um dos diretores costuma utilizar a seguinte frase para expressar esta condição: “Nós nascemos com uma enxada nas costas”.

Neste contexto, SG3 percebe que a visão dos colaboradores que estão mais próximos à diretoria é também focada na quantidade de horas trabalhadas, de estar presente e disponível pelo maior número de horas. Entretanto, essa quantidade de horas trabalhadas não está diretamente ligada à sua qualidade no sentido de produzir bons resultados.

A alta administração também sentiu os reflexos das mudanças decorrentes do trabalho realizado com o intuito de haver a sucessão da primeira para a segunda geração. Anteriormente formada pelos 3 fundadores e 1 membro não familiar, desde 2017 sua configuração conta com a inclusão de 2 membros da segunda geração.

Podemos depreender de F1 que, mesmo a alta administração sendo formada, na opinião média dos entrevistados, por 5 membros, somente os três diretores possuem capacidade de sanção ou veto. Isto por que, segundo F1, a primeira geração é muito fechada. Dessa forma, para que algo aconteça, obrigatoriamente precisa passar pelos três diretores. Os demais participantes da alta administração são considerados auxiliares no processo de gestão estratégica, administrativa e operacional.

Neste contexto, analisar como as relações emocionais afetam a empresa que, em teoria, está sujeita à lógica da economia de mercado é um fator relevante para a pesquisa. Para investigarmos este ponto, os entrevistados foram questionados sob a percepção de cada um no sentido de identificar se a gestão da empresa sofre influências emocionais e, caso positivo, de que maneira elas se materializavam.

Há unanimidade dos entrevistados em identificar forte influência emocional na gestão da empresa. SG1 reputa esta constatação, também, à existência de relações completamente pessoais, característica esta que foi base para levar a empresa ao patamar que hoje se encontra. Estas relações, muitas delas com mais de 30 anos, fazem com que os colaboradores não sejam mais avaliados pelos resultados que proporcionam ou não para a organização. Caso fossem, SG1 entende que possivelmente alguns não ocupariam mais o mesmo posto. Neste contexto, as relações pessoais são entendidas como algo muito relevante para os fundadores. Estes colaboradores mais próximos, até pelo singular formato de fazer gestão dos diretores, precisam

ter a sua empatia, tem que os entender, compreender o que eles falam ou o que querem falar, saber onde querem chegar.

Estas relações pessoais compõem um dos agentes influenciadores da gestão, segundo SG1. Para ele, esta proximidade dos diretores com os colaboradores não precisa obrigatoriamente se perder. A empresa familiar tem a característica de querer saber mais sobre as pessoas que compõem seu quadro transcendendo o quanto de resultado ela proporciona ou não para a organização.

Entretanto, estas relações precisam estar alicerçadas em entregas e ações combinadas formadas pelo alinhamento de interesses da empresa, do colaborador e de métricas de aferição do resultado destas ações. Neste cenário, a diretoria colocaria seus anseios de forma macro e os colaboradores, embasados nestas premissas, desenhariam um caminho a ser percorrido para que o objetivo fosse alcançado. Com base em indicadores, report, percepção, a diretoria poderia acompanhar o desenvolvimento do trabalho e avaliar sua eficácia.

Entretanto, para SG1 esta é uma das atuais lacunas na gestão atual, pois não há estas entregas combinadas. SG1 entende que, para que haja este movimento, a decisão, diferente do layout atual, precisa ser descentralizada com a atuação de pessoas de confiança, com capacidade de tomada de decisão e que entregue o resultado combinado.

Esta centralização ainda fortemente presente na empresa, ocasiona baixa autonomia e faz com que funções estratégicas atuem como simples executores da vontade da diretoria e não ajam criticamente na busca de um melhor caminho ou até mesmo sugerindo que o caminho determinado não seja trilhado. Ainda de acordo com SG1, esta prática, no decorrer do tempo, fez com que as pessoas que permaneciam ao redor da diretoria mantivessem alto grau de relação pessoal, muito mais vinculados ao decodificar o que era dito e ao executar sob as determinações em detrimento de agirem por iniciativa própria quando necessário.

Para SG1, esta característica não tem mais razão de persistir, pois é humanamente impossível estar à frente de todas as decisões importantes de uma empresa de grande porte. A empresa necessita de pessoas fazendo e prestando contas de uma forma mais organizada. Dentro deste contexto, para SG1, as relações emocionais importam, mas importam cada vez menos.

SG2 exemplifica a ação das influências emocionais ao abordar a gestão do ramo varejo. Atualmente, segundo SG2, a abordagem atual, revestida de apego emocional, aplicada ao setor produz constantes resultados que não atendem a expectativa da organização. SG3 pondera que a ligação emocional com o ramo do varejo é muito forte fazendo com que ele não seja visto como um negócio, mas sim, como a materialização dos diretores. NF1 contribui no sentido de evidenciar que o ímpeto emocional prevalece em algumas decisões da organização pela falta,

muitas vezes, do tratamento colegiado da ação a ser tomada para que determinado objetivo seja alcançado.

Para F1, os conflitos existem, em grande parte, por conta do pensamento baseado no “ninguém sabe mais do que aqueles que fundaram o negócio”. Dessa forma, contribuições da segunda geração muitas vezes eram desqualificadas de imediato, sem análise.

Outro ponto onde o emocional tem superado o racional é a continuidade do modelo atual do varejo. Na visão de F1, pelo fato deste negócio não ter proporcionado o resultado esperado desde sua gênese na região do interior do Estado de São Paulo, a empresa já deveria ter realizado mudanças seja na estratégia ou na própria continuidade. Entretanto, na esperança dos dois outros diretores de que “um dia melhorará”, as operações permanecem. Este vínculo emocional aliado à esperança de um futuro melhor está enraizado no pensamento de que tudo foi construído por conta do varejo. Entretanto, para F1, os negócios evoluem e é preciso acompanhar o mercado. Como há um leque de negócios administrados pelo grupo, a tentativa de continuidade no varejo é algo possível.

Com relação aos objetivos, Chrisman e Patel (2012) revelam que empresas familiares os adotam de maneira a terem ou não caráter econômico. Sendo os econômicos aqueles voltados para a maior rentabilidade possível com o menor emprego de recursos. Quanto aos não econômicos, possuem maior foco na família, tais como: harmonia familiar, status social e identidade. Neste aspecto, podemos abordar dois pontos para melhor entendimento, sendo eles a formulação de objetivos e a implementação de estratégias.

Sob este contexto, foram realizadas 6 questões para os entrevistados para que fosse possível a análise destes quesitos. Com relação ao conhecimento dos objetivos do Grupo para o curto, médio e longo prazos fica evidenciado nas respostas que não há clareza, alinhamento formal de modo que seja possível enumerá-los. Segundo SG2, implicitamente todos têm o mesmo norte no sentido de expandir o negócio.

NF1 neste aspecto pontua que a empresa tem buscado, em primeiro lugar, sua continuidade e que a forma pela qual ela atingirá este objetivo tem sido alvo de constantes debates. Ainda segundo NF1 busca-se a melhora de alguns ramos de atuação do Grupo com processos que vêm acontecendo para que a organização tenha condições de visualizar e evidenciar de forma consistente onde estão os problemas e de que forma e magnitude eles afetam o resultado.

Para SG1, mesmo esta clareza informal dos objetivos da organização é de difícil visualização pela maioria dos atores organizacionais. Em alguns ramos de negócio este aspecto

é mais estruturado, haja vista que as metas diárias são palpáveis e mensuráveis. Pouco a pouco, esta visão tem sido introduzida no ramo varejista.

Para contextualização, vamos lembrar que o grupo empresarial familiar teve sua origem no varejo na década de 1960. Desde então, os fundadores trabalham diretamente neste negócio atuando como executivos, definindo muitas demandas cotidianas lastreadas no feeling de cada um sem a necessidade de comprovação numérica dos resultados. Os resultados dependem da visualização orgânica da congruência ou não com o objetivo ora estabelecido. O espectro alcançado se limita, na maioria das situações, ao ambiente micro em detrimento do macro.

Com a expansão do varejo, outros negócios foram incorporados ao grupo. Este movimento, segundo SG1, fez com que houvesse a necessidade da contratação de executivos de mercado para gerirem negócios como Shopping Centers e Concessionária de Veículos. Estes executivos não possuem qualquer ligação emocional com o negócio, agem, na maioria das situações baseados em números que são traduzidos para o macro negócio e prestação de contas junto aos donos do negócio. No varejo, conduzido pela família, o tempo demandado para aspectos estratégicos é ínfimo em relação ao direcionado para aspectos operacionais.

Este é um dos aspectos que fornecem suporte para que SG3 tenha a percepção de que há certa dificuldade para que haja um planejamento estratégico de fato. É a sensação de que este processo é irrelevante para o sucesso do negócio, uma vez que o conquistaram sem sua utilização. A abertura de uma nova loja de supermercados, por exemplo, é realizada sem estudos de viabilidade, mensuração de custos, taxas de retorno, payback, mas apenas no feeling de ser um bom ou mau negócio.

Notamos um movimento de constatação do feeling dos diretores pelos números captados na operação. Entretanto, em muitas ocasiões, segundo SG2, os números eram recebidos com certa desconfiança, pois não havia um cruzamento de dados que permitissem uma simples verificação de sua autenticidade.

Na visão de F1, há um objetivo claro desde a mudança do centro logístico da baixada santista para São Paulo que é possuir 50 lojas em operação, em um ritmo de abertura de 5 lojas por ano. A empresa chegou a ter 36 lojas, mas atualmente este número foi reduzido para 27. Para F1, o que tem dificultado o foco da diretoria nesta meta é a existência de um litígio com o sócio e irmão que saiu da empresa em 2002.

É relevante observar que para F1, os demais negócios como Shopping Centers e Concessionária de Veículos evoluem e se expandem não por conta da ação de prognóstica dos diretores, mas sim pela demanda de clientes, lojistas ou montadoras. Exemplificando, a

expansão dos 2 shopping centers do grupo se deu pelo fato de clientes e lojistas pedirem a instalação de novas lojas no empreendimento. Como não havia espaço físico e o retorno na forma de aluguel que já estava alinhado contratualmente, a expansão aconteceu. As metas do setor automotivo são determinadas pela montadora e cabe ao concessionário atingi-las. Já no varejo, não há este contexto, cabendo aos diretores assumirem completo risco pelo capital investido, além de traçar as metas para obter o retorno esperado.

Segundo F1, a empresa não tem o perfil de compartilhar os objetivos com os demais atores organizacionais. Sendo uma forte característica de empresas familiares, os diretores atuam e seu BackOffice precisa acompanhá-los. O lema dos diretores sempre foi, de acordo com F1, “arregaçar as mangas e ir embora e os demais nos acompanham”

É neste cenário que a controladoria começa a ter maior destaque organizacional sendo vista como o departamento que, segundo SG2, apoiará a segunda geração a organizar e mensurar os números com clareza e credibilidade subsidiando o debate. Este cenário alinha-se com a ponderação de Dekker et al. (2013) ao considerar que este movimento de busca de institucionalização de um departamento de controladoria acontece quando a organização se confronta com problemas típicos de agência causados, por exemplo, por altruísmo dos pais, autocontrole, ausência de objetivos.

SG1 menciona que a controladoria estruturada em preceitos lógicos, construída em conjunto para que a sua informação possa ser utilizada para a gestão servirá, dentre outros pontos, para diminuir os conflitos, uma vez que, quando não há mensuração e evidenciação fidedigna as discussões ficam circunscritas nas verdades de cada um, além de subsidiar o foco da organização, o caminho a ser trilhado, na identificação dos gargalos e oportunidades de crescimento.

Para NF1 a controladoria possui maior ligação com a segunda geração pelo fato de haver a demanda explicitada. E foi justamente por conta desta necessidade que a controladoria saiu do papel, segundo NF1, e passou a participar e ser vista cada vez mais como um departamento relevante e estratégico.

SG1 entende que o a controladoria assume um papel mais atuante, mais claro e mais relevante dentro do processo por conta do momento da organização. Ainda segundo SG1, muito provavelmente se o varejo estivesse bem a controladoria não teria qualquer posição estratégica, seria apenas um departamento criador de processos

Para SG2 houve um avanço no entendimento da dinâmica das premissas que compõem o resultado do varejo, mas que ainda não há vislumbre de até onde será possível chegar neste

questo. Desse modo, os passos estão sendo dados e aprofundados à medida que a controladoria progride.

Podemos depreender de SG3 e NF1 que este contexto de controladoria é recente e por este motivo o departamento ainda se encontra em fase embrionária. Entretanto, tem conseguido apoiar a organização na busca de esclarecimentos de pontos que se caracterizam como fontes de debates entre a primeira e segunda geração.

F1 pondera que o objetivo original da controladoria era “saber o que estava acontecendo”, além de materializar o ditado interno “Não confie, confira”. Não havia a pretensão de dividir com ela as estratégias da organização. Entretanto, no atual cenário, o departamento tem atuado cada vez mais dentro da operação e por este motivo é chamado para falar, dar ideias e conversar sobre os próximos passos de alguns assuntos.

Para os entrevistados, já é possível evidenciar situações onde a controladoria foi capaz de apoiar o processo decisório, não ainda de uma forma completamente formalizada e de rotina como a empresa precisa, mas já demonstrando um avanço. Uma delas foi o embasamento racional que subsidiou o debate que culminou com o fechamento de uma praça de atendimento do varejo e a centralização de dois centros de distribuição.

Para SG1, estas ações foram possíveis por conta dos processos de controladoria construídos desde 2016, momento onde foram implantadas e intensificadas políticas de centros de custo com maior clareza e tempestividade. Outro fator que sustenta estas ações práticas é o desejo da diretoria em compreender a realidade do negócio, sendo ele favorável ou não, mesmo se tratando de um movimento que exija maior esforço no sentido de aceitar este novo layout de tomada de decisão embasado em números.

SG3 esclarece que a empresa nunca possuiu uma controladoria formada e muito menos atuante. Houve outras tentativas de implantar a controladoria, mas que não se concretizaram por conta da mudança de responsáveis e não evolução dos processos. Desse modo é compreensível que a alta administração tenha situações que necessitam de urgentes respostas.

Desse modo, notamos que a controladoria tem atuado sob demandas específicas, mas que, de acordo com SG1, existe uma ideia de que ela fique tão estruturada que comece a ser termômetro de tudo, sendo um caminho inverso. Como principal e atual demanda da controladoria, segundo SG2, está o projeto de individualização que visa a separação dos departamentos para que seja possível, de forma clara e com confiabilidade, mensurar o quanto cada departamento consome de recursos. Desse modo, cada gestor passará a ter maior responsabilidade sobre seu departamento e resultados, tornando a gestão mais assertiva.

Nota-se um caminho sendo trilhado no sentido de implantar completamente a controladoria na organização. Na visão de SG2, a ideia de uma controladoria apoiando a tomada de decisão está comprada, mas ainda não implantada. Segundo SG1, ainda existem influências emocionais tentando desqualificar a racionalidade advinda da controladoria.

Trata-se de um processo de construção, até mesmo porque a informação em uma empresa familiar e bem-sucedida, quando diferente do que ela toma como correto, promove um forte choque emocional em seus dirigentes. Sendo assim, para SG1, é natural que ela ainda perca em alguns momentos. Entretanto, em teoria, a diretoria, segundo SG2, tem muita clareza da necessidade de informações mais claras e confiáveis, mas a prática do cotidiano é que permitirá uma real aferição. Para SG2, a controladoria nunca foi tão patrocinada como neste momento.

A abordagem seguinte tem enfoque nas contradições institucionais e práxis humana. As questões feitas aos entrevistados foram norteadas pelas quatro fontes consideradas por Seo e Creed (2002) como alicerces das contradições institucionais, sendo elas a ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidade institucional e desalinhamento de interesses.

No quesito ineficiência técnica, a questão apresentada buscou entender se a controladoria promove informações capazes de atender efetivamente as necessidades dos gestores e da família controladora. Neste aspecto, SG1 entende que efetivamente ainda não, pois está sendo estruturada, mas há a expectativa de que em breve seja possível.

A visão de F1, SG2, SG3 e NF1 é que informações pontuais já conseguem auxiliar a alta administração no processo de tomada de decisão. Para eles o desenvolvimento da controladoria materializado, entre outros aspectos, na finalização do projeto de individualização permitirá seu desenvolvimento e proposição de mais informações que permitirão uma gestão mais assertiva.

Outro ponto abordado foi o foco da controladoria, se na organização como um todo ou nas diferentes áreas de atuação do grupo. A resposta de todos os entrevistados convergiu no sentido de que a controladoria tem como principal foco o ramo de varejo e a matriz do grupo.

O foco no varejo se dá pelo fato de que é um negócio que não tem proporcionado o resultado esperado para a alta administração. Sendo assim, há uma forte busca de entendimento e estratégias eficientes para uma mudança neste cenário que possui variáveis tanto externas quanto internas.

As externas relacionam-se, dentre outros pontos, com o movimento de concorrentes, relação com fornecedores. Quanto as internas, cultura organizacional, choque das informações apuradas com o que se entendia que acontecia, elevada necessidade de simplificação dos

resultados encontrados nestas apurações, conflitos de interesses. A matriz do grupo foi incluída nesta visão da controladoria por pertencer, contabilmente, ao negócio supermercado, mas que na prática subsidia a operação dos demais negócios. Desse modo, o projeto de individualização visa ao equilíbrio deste ambiente.

Com relação a não adaptabilidade, os entrevistados foram questionados se havia algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa. Para SG1, o termo controladoria nunca deixou de existir na organização. Ela só nunca foi de fato o que precisaria ser, promovendo informações consideradas confiáveis pela alta administração.

De acordo com SG1, na teoria, o clichê “a controladoria é importante”, sempre existiu, já a prática, não. O pensamento “a empresa quer uma controladoria” na prática, para fazer gestão é mais recente. Sendo assim, a controladoria trabalha na realidade da empresa e alinhada com a segunda geração.

Na visão de SG2, o fato mais relevante é a necessidade de a empresa poder constatar efetivamente a circulação de recurso envolvida na sua operação. De que maneira ele entra, de que forma é consumido, quais são os agentes envolvidos neste processo e de que forma eles atuam neste consumo. Estes questionamentos, segundo SG2, perduram há 15 anos.

Em uma empresa do porte da ora pesquisada, conduzida com sucesso até então, com forte fluxo financeiro, a necessidade de individualização ficou latente para a alta administração, haja a falta de clareza do número no final do mês. Para SG2, a empresa não possuía e não ainda não possui este hábito.

Além disso, não possuíam e ainda não possuem uma controladoria atuando completa e efetivamente em todos os processos e negócios pelo fato da empresa não querer visualizar alguma situação contrária. Dessa forma, segundo SG2, a empresa colocava o número em descrédito e, conseqüentemente, não o levava em consideração. Atualmente, SG2 entende que a necessidade da empresa surgiu para possuírem o controle efetivo, para visualizarem a situação de fato.

Para SG3, o momento da controladoria e da empresa é o trabalho no projeto que visa atender uma necessidade da realidade da empresa. Então, o fato de não ter conseguido até o momento, nesta nova investida, adaptar melhores práticas de controladoria na organização, não é pelo fato de haver alguma deficiência, mas sim pelo momento embrionário em que este movimento se encontra. Esta visão alinha-se com a de NF1 que pondera que a organização está acompanhando a implantação da controladoria da forma que a empresa precisa e de acordo com a sua realidade.

Ponderando sobre a incompatibilidade institucional duas questões foram direcionadas aos entrevistados. A primeira buscou entender se a controladoria beneficiava a empresa como um todo e se havia conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da controladoria. Quanto a segunda, investigava se os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria.

Para SG1, não há dúvida do fato de que a controladoria beneficia a empresa como um todo, uma vez que a existência de um departamento compilando dados de forma coerente e confiável faz com que a empresa ultrapasse o momento de debater a informação e passe a buscar soluções para o ponto. Com relação aos interesses interpessoais, ainda não é possível aferirmos até mesmo porque não há um propósito claro para a controladoria no médio e longo prazos. Atualmente ela é mais reativa, mas a intenção da empresa é definir seus objetivos, divulgá-los para a empresa como um todo para torná-la proativa.

SG2 entende que há um beneficiamento geral, uma vez que decisões localizadas afetam o grupo inteiro. Com relação ao foco da Controladoria, SG2 entende que não há conflitos relacionados ao foco da controladoria. Mesmo atuando no entendimento de pontos adversos e sensíveis, SG2 não vislumbra conflitos que orientem para o impedimento do processo.

SG2 entende que não há sobreposição dos interesses pessoais com relação ao foco da controladoria. Todos entendem que a empresa possui uma situação mais emblemática no varejo, e por este motivo o foco da Controladoria está direcionado para ele, sem a condição “mexa aqui, não mexa ali”.

A visão de SG3 é de que no primeiro momento haverá maior beneficiamento do ramo do varejo, mas que em segundo momento será expandido para os demais negócios. Com relação a conflitos, SG3 entende que de certa forma haja não diretamente ligado a controladoria, mas sim pelo fato de que cada diretor tem uma visão diferente. Já com relação a controladoria, neste momento, que de certa forma se encontra independente da primeira geração não encontra conflito de interesses.

Entretanto, na medida em que ela avançar e apresentar mais números, SG3 não sabe dizer se haverá a vontade da diretoria em visualizar os cenários encontrados caso eles sejam contrários as suas percepções. Para SG3, algumas vezes é possível verificar que alguns gestores têm o perfil de colocar seu departamento em primeiro plano, mas sem impacto para a gestão da empresa.

Para NF1, o foco da controladoria beneficia todo o grupo. Até mesmo pelo formato de implantação da controladoria, sendo patrocinado pela segunda geração sem, a princípio, uma integração direta com a primeira geração, o foco da controladoria está centrado nas demandas

que, no momento, são consideradas mais importantes com um olhar que abrange grande parte das variáveis e não somente em um assunto limitado a uma única visão. NF1 não identifica que interesses interpessoais extrapolem os da organização quando da destinação do foco da Controladoria.

Com relação ao quarto pilar das contradições institucionais, foi investigado se os objetivos da controladoria estão alinhados com os da organização e se o interesse das áreas ou da família se sobrepõem aos interesses da instituição.

Para SG1, há alinhamento até mesmo pela situação não tão boa na qual um dos ramos do negócio se encontra e de que há a necessidade de que uma solução seja encontrada e a controladoria se mostra como uma boa ferramenta. Com relação a sobreposição de interesses SG1 pondera que ela existe e por conta deste fato que a empresa tem patrocinado intensivamente a implantação da controladoria.

Ainda de acordo com SG1, existem muitas pessoas com ambição de crescerem e serem melhores e que para isso querem ser medidas para serem reconhecidas. Da forma que é hoje, sem essa medição, todos são praticamente iguais, para o bem ou para o mal. Porém, existem aqueles que não concordam com esta visão.

Neste contexto, SG1 aborda que a controladoria se apresenta no sentido de definir, parametrizar, alinhar de que forma serão os indicadores que permitirão a mensuração do resultado individual. Desse modo, há e haverá os contrários a este movimento, mas como o discurso está muito forte, os contrários estão mais inibidos a se posicionar desta maneira. Dessa forma ainda existe o risco dessas pessoas dificultarem o trabalho, mas a ideia é chegar lá de qualquer jeito.

SG2 entende que a Controladoria está caminhando como demandado pela alta administração. Tanto que a controladoria está trazendo soluções e colocações muito pertinentes e, por este motivo, SG2 entende que a forma com que tudo tem acontecido está bem saudável.

Ainda segundo SG2, a empresa tem demandado o que precisa e a controladoria está fazendo os inputs e apresentado metodologias que estão alinhadas com o pensamento da organização. Desse modo, atualmente temos trabalhado a 4 mãos entre empresa e controladoria.

Com relação aos interesses, SG2 entende que há uns mais preocupados do que outros. Não só falando de controladoria, mas de outras questões estratégicas, que são necessárias.

Ainda há o trabalho de algumas áreas no sentido de descaracterizar, junto a diretoria, a necessidade de implantação de algum processo que busque maior controle e entendimento das suas operações. Com relação a controladoria, SG2 diz que as informações que chegam até ele é no sentido da existência da colaboração de muitos querendo fazer parte do processo, entender

os números. Em contrapartida, há aqueles que estão preocupados no sentido de “estão mexendo no meu queijo”.

Esta preocupação, para SG2, surge nestas áreas porque elas já entenderam que terão que prestar conta dos seus resultados, entender o que estão fazendo, argumentar sobre a necessidade de consumirem os atuais recursos para o desenvolvimento de suas operações. Desse modo, SG2 compreende que ao longo da história da empresa, muitos pontos sofreram influências pessoais tanto de executivos quanto de família de forma a desestruturar uma implantação, estudo ou desenvolvimento.

Na visão de SG3, os objetivos da controladoria estão alinhados com o que a empresa precisa com certa urgência para o momento. Quanto aos interesses, não observa sobreposições aos estipulados pela organização.

Para NF1, não há dúvida com relação ao alinhamento de objetivos pelo fato de que está sendo construindo um trabalho da forma que a empresa precisa. Um ponto que contribui para isso é que seu desenvolvimento está sendo feito por alguém que já possui bastante tempo na empresa o que proporcionou muito aprendizado e entendimento da gênese de muitas situações e sensibilidade de saber o momento e forma de implantação de novos procedimentos. Para NF1, há sim a sobreposição de interesses de interesses pessoais aos da instituição.

Seguindo compreensão de Wanderlei e Cullen (2012), as mudanças institucionais devem ser entendidas como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e as práxis humanas. Neste sentido as duas últimas questões propostas abrangem a práxis humana abordando quais foram as medidas tomadas para que a controladoria fizesse parte do processo decisório diário e de que forma ela é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas.

Para SG1, uma das medidas tomadas foi ajustar a forma com o que precisa ser falado. Este modelo fez com que a controladoria começasse a fazer parte dos assuntos de uma maneira mais suave, diferentemente de tentativas anteriores que não foram bem-sucedidas. A estratégia, segundo SG1, é levar problemas pontuais, estruturados, informar de maneira ajustada com a comunicação respeitosa até mesmo pelo fato dos diretores serem os executivos do negócio, de forma a também ratificar muito do que hoje já é feito.

A controladoria, de acordo com SG1, precisa ser uma espécie de mensageiro que apresenta, também, informações boas. Com o avançar do processo, espera-se que ela seja mais um instrumento de reconhecimento de trabalho do que um constatador de problemas, quando eles existirem. O pensamento de controladoria está sendo construído em conjunto, fazendo com que ela atue como um parceiro de negócio sem viés ideológico ou de ramo de atividade. É um

ser imparcial que simplesmente traz a informação, sem querer provar se um negócio é ruim ou bom, em essência.

Vem como uma ferramenta atuante e transparente para constatar coisas boas e oportunidades. Desse modo, a controladoria tem atuado sobre demandas específicas, mas existe uma ideia de que ela fique tão estruturada que comece a ser termômetro de tudo, sendo um caminho inverso.

Para SG2, a forma como está sendo implementada, passo a passo, com uma forte interação entre controladoria e segunda geração tem permitido o avanço do trabalho. Para ele, a controladoria está sendo patrocinada com toda a credibilidade que está sendo construída em volta do assunto. SG2 pondera que está havendo, pouco a pouco, a construção de situações para que decisões estratégicas sejam suportadas pelas informações da controladoria.

Na visão de SG3, o trabalho de individualização das empresas que está sendo desenvolvido pela controladoria a conduzirá ao status esperado. Há forte tendência para que a todos cheguem nesse patamar, na medida em que a controladoria estiver mais madura e mais crível na totalidade dos números.

No entendimento de NF1 a estratégia é verificar de que maneira os pontos identificados pela controladoria precisam ser abordados internamente. É de suma relevância que as informações prestadas sejam claras, fidedignas, bem alicerçadas, de fácil compreensão. Para NF1 a empresa está na fase do fazer, compilar, entender a informação com cada vez mais credibilidade.

4.4 Análise das intervenções

O objetivo desta seção é narrar três intervenções realizadas na organização no período de 06.2016 a 07.2019, sendo elas relacionadas a redução do tempo para o fechamento contábil, a unificação de centros de distribuição e o fechamento de uma praça de atuação supermercadista. A narrativa será realizada seguindo o framework da pesquisa intervencionista, ou seja, apresentando o diagnóstico da situação; planejamento e nível de intervenção; coleta, análise e execução e avaliação dos resultados.

4.4.1 Fechamento contábil

O fechamento contábil fornece informações relevantes para que a controladoria consiga interpreta-las de modo a extrair conclusões que poderão auxiliar a gestão e tomada de decisão. Desse modo, tempestividade e fidedignidade são característica fundamentais para este processo.

Com o início do movimento de institucionalização da controladoria, uma situação observada pela organização, desde o exercício de 2010, precisou ser resolvida. Tratava-se da forte distância entre o término do mês e o fechamento contábil.

A situação problema teve seu início após a implantação de um sistema integrado na empresa. Até então, havia softwares que funcionavam de maneira praticamente individualizada por departamento. O desenvolvimento do negócio ansiava por um sistema integrado capaz de concentrar a maioria das informações necessárias para seu entendimento.

Sendo assim, o processo de substituição teve seu início em 04/2010. A estratégia utilizada foi a migração de todos os sistemas ao mesmo tempo. Relatos de colaboradores que vivenciaram esta transição afirmam que foi um processo de forte e repentina mudança.

Tal estratégia espelha de forma exata a lógica da diretoria da empresa que entende que se a mudança não for completa e imediata ela não se materializará. Há um certo receio de que se a transição for em etapas, ele não chegará ao final. A vivência por 8,5 anos na organização fez com que este pesquisador compreendesse esta maneira de raciocinar.

A organização apresenta forte dinamismo e não é incomum que ideias consideradas altamente prioritárias hoje percam este status repentinamente. Este evento pode ocorrer por inúmeros motivos, tais como: mudança de visão da diretoria e ocorrência de nova situação mais emergencial. Aliado a estes exemplos temos que a maioria das demandas mais urgentes, nevrálgicas e de maior impacto se concentram nas mãos de um pequeno grupo de indivíduos.

A implantação do novo sistema integrado fez com que os gestores buscassem replicar seus procedimentos anteriormente adotados neste novo cenário. Aqueles que foram acolhidos pelo software foram automatizados, os que não, se tornaram manuais. Entendo que para um primeiro momento, a atitude foi coerente.

O processo de adaptação fez com que todos os departamentos sofressem atrasos em seus fechamentos. A prioridade era cumprir as obrigações financeiras e fiscais em detrimento, neste momento, dos demais procedimentos relacionados a celeridade para o fechamento contábil.

De certo modo, os obstáculos enfrentados neste momento de transição pelos gestores assumiram um status quo na organização para os demais períodos subsequentes. Observei que os partícipes, ao encontrarem a zona de conforto neste processo, decidiram mantê-lo haja vista que, para eles, tudo que havia sido possível realizar, foi realizado.

Em 06.2016, decorridos mais de 6 anos da migração do sistema integrado a organização se encontrava com uma equipe de gestores mais heterogênea, composta de atores que participaram da implantação do sistema e de outros que não. Desse modo, o que chamarei de “trauma da virada” não fazia mais parte da psique da totalidade dos gestores.

Este pesquisador, controller na organização, ao sugerir que a empresa necessitava e, portanto, deveria ter uma data plausível para fechamento da contabilidade foi advertido, por aqueles que chamarei de “mais velhos”, de que não seria possível, haja vista que o prazo mais curto para o desenvolvimento das tarefas dos departamentos que culminavam com o menor prazo possível já estava sendo aplicado. A definição de “mais velhos” é colaborador que participou da migração do sistema ou aquele que já possuíam alguns anos na organização que se encontravam convencidos ou vencidos de que o cenário não era passível de mudança.

Seria necessária uma estratégia para convencer e conduzir todos os atores envolvidos no processo de que a empresa possuía a capacidade de se adequar e atender a esta nova demanda. A imposição de processos nunca foi aventada ou tema de qualquer ação de mudança.

O primeiro passo foi reunir todos os gestores para a apresentação formal do objetivo que precisava ser alcançado. Foi abordada a necessidade de tempestividade das informações para que a empresa pudesse agir de forma mais célere a possíveis intercorrências no negócio. O grupo foi formado pelos gestores dos seguintes departamentos: administração, contabilidade, contas a pagar, contas a receber, fiscal, financeiro, informática e recursos humanos.

Após breve desenvolvimento das ideias acerca do objetivo, os mais velhos se manifestaram no sentido de pontuar o entendimento sobre a necessidade da demanda, mas que o sistema integrado não era capaz de subsidiar a velocidade necessária, visto que o trabalho manual ainda era muito utilizado por conta da deficiência do sistema. Ao serem questionados se houve a revisão junto ao desenvolvedor do software ou ao departamento de informática da empresa a resposta era sempre “não”.

Dessa forma, ficou evidente para a maioria dos partícipes que havia um lapso temporal inexplorado de mais de 6 anos. Precisávamos visitar o sistema e, também, o modus operandi e a real e atual necessidade de prosseguimento de tarefas desenvolvidas cuja origem era longínqua.

A primeira reunião terminou da seguinte maneira: (i) a partir de janeiro de 2018, o fechamento contábil mensal aconteceria, impreterivelmente, no oitavo dia útil do mês imediatamente subsequente; (ii) cada gestor listaria todas as demandas realizadas manualmente, verificaria a necessidade de continuidade e, em caso positivo, analisaria junto ao departamento de informática da empresa de que maneira o sistema integrado conseguiria atuar na demanda, caso contrário, a automatização deveria acontecer por outro caminho extra sistema integrado; (iii) revisão da agenda de procedimentos do seu respectivo departamento para adequá-lo no sentido de priorizar demandas que compunham o fechamento contábil; (iv) reunião semanal, todas as sextas-feiras das 08h às 9h com a presença de todos os envolvidos para apresentação

da evolução dos pontos debatidos;(iv) os meses de agosto e setembro seriam para revisão, aprendizado e preparação; (v) em outubro o departamento fiscal fecharia até o terceiro dia útil; (vi) em novembro os departamentos relacionados com o financeiro fechariam até o 5º dia útil; (vii) em dezembro, a contabilidade fecharia as demonstrações até o oitavo dia útil.

Nas reuniões seguintes, muitos gestores apresentaram novos caminhos dentro do sistema integrado onde seria possível a execução de tarefas em menor tempo. Alguns relatórios foram automatizados em ambiente gerencial desenvolvido pelo departamento de informática que possuíam como origem os dados presentes no sistema integrado. A título de exemplo, um processo de conferência relacionado ao lançamento de notas fiscais foi reduzido de 2 dias para 2 horas sem a necessidade de que o analista verificasse cada linha do relatório, mas somente as possíveis divergências encontradas.

O resultado da integração dos gestores em direção a um objetivo específico, claro e internalizado por todos da equipe foi: (i) o cumprimento de todos os cronogramas; (ii) a superação de questões que dificultavam o relacionamento entre alguns departamentos; (iii) a prestação de informações de forma tempestiva a alta administração; (iv) o animus de muitos destes gestores na proposição de novos desafios; (v) os gestores vislumbraram, alinharam, executaram e ainda prosseguem com um pré fechamento ao final da primeira quinzena do mês corrente e outro nos dias úteis estipulados no mês subsequente.

Podemos depreender que esta atuação sofreu a influência das lógicas profissional e de mercado. Profissional no sentido de que os participantes compreenderam que o fechamento contábil tempestivo representaria, dentre outros pontos, a materialização do profissionalismo da equipe frente aos assuntos da organização. Com relação ao mercado, sua influência se dá na medida em que as organizações profissionais possuem curto *deadline* entre final do mês e fechamento contábil.

4.4.2 Fechamento da praça Bauru

Conforme já mencionado anteriormente, o retorno sobre o investimento no negócio supermercadista não sido o esperado. Posto isto, a controladoria recebe recorrentemente demandas oriundas de membros da segunda geração para um melhor entendimento deste ramo de atuação.

A distância média entre o principal centro de distribuição e as lojas de supermercado compreende um raio de aproximadamente 75Km. As cinco lojas localizadas na praça da cidade de Bauru, interior de São Paulo, posicionam-se em uma distância média de 300Km. Desse

modo, a análise do custo logístico em relação as demais localidades e em relação ao retorno financeiro proporcionado pelas suas vendas assumiu caráter relevante para a diretoria.

O resultado apurado demonstrou que a praça era responsável por, em média, 23% do custo logístico da operação. Outra constatação foi de que a margem obtida na operação de venda do centro de distribuição para estas cinco lojas era totalmente consumida para subsidiar a operação deficitária da praça.

Aliado ao cenário apresentado cabia a diretoria, representada neste momento por membros da segunda geração, investir nas lojas no âmbito tanto de infraestrutura quanto comercialmente. Entretanto, houve o entendimento de que seria necessário relevante esforço financeiro e emocional para um retorno financeiro incompatível, além disso, haveria perda de foco em regiões com maior probabilidade de alavancagem de resultados. Dessa forma, a proposta a ser apresentada para a diretoria seria o encerramento das atividades na idade de Bauru.

O próximo passo foi estruturar o cenário de modo que os 3 diretores pudessem visualizar a situação para convergirem ou não com a visão da segunda geração. Racionalmente, pelo posicionamento estratégico que a organização possui, a distância da praça em relação a administração do grupo e ao histórico de resultados não satisfatórios era latente a convergência.

Entretanto, havia um componente nesta equação que precisava ser levado em consideração, o emocional. A proposição e aceitação de fechamento de uma loja relacionada ao negócio que proporcionou o desenvolvimento do grupo não seria fácil.

Por alguns meses o tema foi ponto de debates nas reuniões de conselho, mas ao final do período, houve a decisão de que a praça seria descontinuada. Iniciava-se então, as tratativas operacionais para a venda de ativos e locação dos pontos comerciais. Em 12/2018, 4 das 5 lojas foram vendidas para um grupo supermercadista da região.

Esta ação não vislumbrava trasmudar completamente o cenário de resultados não satisfatórios do ramo, mas sim, de compor uma das diversas interferências no negócio a fim de que, somadas, fizessem com que este objetivo fosse alcançado em sua totalidade.

Neste tópico, podemos observar relevante influência da lógica familiar e de mercado. A familiar se materializa na atuação de membros da família controladora no sentido de analisar e sugerir mudanças capazes de combater o resultado não satisfatório do varejo. Com relação a lógica de mercado, se dá na medida em que, com a concentração das praças de atuação em um raio mais próximo da região de maior atuação varejista, seria possível obtenção de maior eficiência operacional e observância da atuação dos concorrentes.

4.4.3 Unificação dos centros de distribuição

Como já exposto a empresa nasceu e se desenvolveu na cidade de Cubatão. Com o avanço de suas operações e conseqüentemente a abertura de novas lojas de supermercado na região da baixada santista, a diretoria entendeu ser plausível a aquisição de um centro de distribuição, que a partir de agora chamaremos de D1, para concentrar seu estoque e a administração do grupo. Posteriormente adquiriu um centro de armazenagem de hortifrutigranjeiros localizado próximo a região do CEAGESP na cidade de São Paulo, que a partir de agora chamaremos de D2.

No ano de 1999, o grupo negocia seus pontos de venda com o Grupo Pão de Açúcar. Fechado o negócio, D1 e D2 tornam-se operacionalmente ineficientes. Entretanto, haja vista a forte influência do varejo na mente empreendedora dos diretores, estes decidem abrir uma nova rede de lojas de supermercado no interior do Estado de São Paulo.

A logística agora podia ser entendida como reversa a anteriormente aplicada. Caminhões se deslocavam do D1 até o D2 para serem abastecidos de hortifrutigranjeiros e destinados às lojas de supermercados no interior de São Paulo. Com a estabilização na nova região de atuação supermercadista do grupo, a diretoria decidiu que seria logisticamente eficiente a construção de um complexo administrativo e operacional na cidade de São Paulo que a partir de agora chamaremos de CD.

Em meados de 08/2010, o D1 transfere sua operação logística para o CD que fica localizado em posição estratégica para o escoamento e abastecimento de sua rede. Originalmente o CD foi construído para suportar uma operação de aproximadamente 50 lojas de supermercado. Entretanto, ao final de 2018 a empresa contava com 27 lojas de supermercados ativas, haja vista o fechamento da praça da cidade de Bauru. Sem a perspectiva de abertura das 23 lojas necessárias para atingirem o ponto de saturação operacional do CD e visando a redução de custos e otimização logística, a segunda geração passou a questionar a real necessidade da existência do D2 e o seu custo de oportunidade.

Sendo assim, membros da segunda geração solicitaram para a controladoria a análise dos custos envolvidos na operação do D2. Foi observado, dentre outros pontos, que CD e D2 estavam distantes apenas 17 Km. Diariamente havia o deslocamento de caminhões entre os depósitos consumindo tempo e combustível da operação. Após levantamento, análise e interpretação dos dados junto com membros da segunda geração e NF1, apurou-se que o custo operacional e de oportunidade somados era de 1 milhão de reais por ano.

Após a apresentação dos dados e muitas negociações no Conselho Administrativo, houve uma decisão não unânime da diretoria de que o CD deveria absorver a operação do D2. Em 10/2019 as adaptações no CD estão sendo finalizadas para receber o D2.

Na interpretação deste pesquisador, a não unanimidade da diretoria é compreensível. Analisando o apetite da empresa para a abertura de novas lojas supermercadistas e, também, a busca pela eficiência do negócio, é racional concluir que esta operação de centralização de depósitos é salutar. Mas, por um momento, vamos nos colocar no lugar dos diretores do negócio.

Para eles, o varejo foi o responsável pela criação de tudo que hoje possuem. Em menos de 1 ano, observam a proposição de fechamento de 5 de suas 32 lojas de supermercado e na transferência do D2 para o CD o que, na prática, seria fechar mais um ponto operacional do negócio varejo. Alguns podem vislumbrar, neste processo de unificação, eficiência operacional, mas outros como perda de capacidade operacional.

Este pesquisador entende que ambas visões não são excludentes entre si. A falta de apetite para abertura de novas lojas de supermercado advém dos resultados não satisfatórios deste negócio. Reduzir custos é uma atitude saudável para a continuidade do negócio. Este é o raciocínio da alta administração.

Entretanto, seria perfeitamente possível e factível a materialização de um plano de revitalização do varejo. Desse modo, seria possível apresentar que haveria sim uma redução de custos que implicaria no fechamento de pontos de venda ou de operação, mas que estaria dentro de um plano estratégico para o desenvolvimento e busca de resultados satisfatórios para o varejo. Na medida em que este planejamento estratégico não é formalmente apresentado, cabe a cada membro da alta administração interpretar os próximos passos a sua maneira. Alguns entendendo que será um bem de curto, médio ou longo prazo para o negócio enquanto outros observando uma falta de carinho com aquele que permitiu a ascensão dos demais ramos de atuação do grupo.

Novamente, é possível observar a atuação das lógicas de família e de mercado. A familiar por conta das visões distintas e compreensíveis de que a ação poderia, para alguns, representar perda de capacidade operacional enquanto que para outros representaria eficiência logística. Com relação a de mercado, é a busca de redução de custos que possuem uma contrapartida ineficiente para a continuidade do negócio.

5 Considerações Finais

Esta dissertação teve como objetivo principal investigar, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, como as lógicas e racionalidades influenciaram o processo de institucionalização da controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo. A metodologia utilizada foi a intervencionista, haja vista que o pesquisador está inserido no ambiente organizacional estudado podendo, desse modo, proporcionar a aproximação do ambiente prático com o teórico.

A análise dos resultados dos questionários e entrevistas nos permite compreender que a tentativa de implementar uma controladoria em 2005 tinha o objetivo apenas de produzir relatórios sem expressividade dentro da organização. Não se observam proposições de mudanças em processos ou estratégias. A partir de 2017 ela inicia um processo de trabalho circunscrito em algumas despesas de lojas de supermercado, redesenho operacional e administrativo com o intuito de otimizar a operação e implantar o conceito de centro de custo em uma empresa familiar, haja vista que todas as empresas do grupo eram vistas praticamente como 2 tipos de negócio, o varejo e o não varejo.

A partir de 02.2019 a controladoria, por conta do trabalho desenvolvido pelo conselho administrativo, expande sua atuação no sentido de intensificar a mensuração de resultados de cada departamento da matriz e do varejo. Este é o momento em que a empresa estava quando os questionários e entrevistas foram realizados.

Identificamos que a organização possui relativamente baixa contradição institucional e baixa práxis humana no ambiente mais ligado a operacionalização do negócio. No ambiente estratégico e administrativo, identificamos alta contradição institucional e alta práxis humana no sentido de compreender para melhor embasar as mudanças institucionais necessárias.

Entretanto, é relevante salientar que o desalinhamento institucional precisa ser observado de forma criteriosa haja vista que os questionários apontaram para um alto índice de conflitos decorrentes da pluralidade de interesses e extrapolação dos interesses pessoais sobre os da organização no que diz respeito ao foco da controladoria. Há uma tendência de perpetuação de práticas executadas sem as devidas verificações de sucesso.

Outro ponto, evidenciado nas entrevistas é de que a controladoria possui um alinhamento institucional a curto prazo, porém não há clareza quanto aos de médio e longo prazos. O conhecimento dos fundadores ainda é superficial quanto a práticas e políticas de controladoria.

Neste contexto e por ser uma empresa com alto índice de centralização da gestão nos 3 fundadores, o sucesso de cada etapa e objetivo do processo de institucionalização do departamento precisa estar muito bem alinhado com todos os atores organizacionais envolvidos. Sendo assim, a atual situação do processo é delicada e depende do controle da variável emoção de modo a não superar a razão.

A seguir são apresentadas as considerações que tratam dos objetivos específicos definidos para este trabalho. Vale ressaltar que estes objetivos representam caminhos auxiliares para a consecução do objetivo geral.

O primeiro objetivo específico foi compreender quais eram os anseios dos membros da família para o futuro do grupo econômico familiar. Com base na análise de resultados podemos depreender que a organização, por hábito, não faz planejamentos estruturados ou não e alinhados com uma visão de curto, médio e longo prazos. Quando esboçados, são embasados em visão generalista sem o devido acompanhamento periódico a fim de corrigir erros ou potencializar acertos.

É possível compreender que ela age de forma reativa, apenas respondendo aos estímulos do mercado ou financeiros. Desse modo, podemos constatar que a organização passa por uma fase de autoconhecimento mais embasado na lógica dos processos que fazem com que o ramo varejista não entregue o resultado esperado. Os conceitos aplicados neste setor, por décadas, são agora melhor compreendidos e debatidos entre as gerações que compõem a alta administração do grupo.

A análise de questões consolidadas ao longo do tempo como dogmas e paradigmas exige relevante coesão estratégica entre todos os atores organizacionais e familiares envolvidos no processo. Parte desta estratégia passa pelo profundo respeito da segunda geração em relação a primeira uma vez que estes saíram do zero e construíram todo o patrimônio hoje existente. Outro ponto é demonstrar que o mercado é dinâmico, especialmente o setor supermercadista, e que ações compreendidas outrora como as mais assertivas podem, no cenário atual, representar uma desvantagem estratégica ou financeira.

O segundo objetivo específico era investigar de que maneira a controladoria contribuiria com os anseios da família para o futuro da organização. No contexto apresentado a controladoria tem o papel de ler e interpretar os números, sem viés no sentido de provar ou refutar procedimentos já estabelecidos, de modo a auxiliar a alta administração na identificação e compreensão dos pontos que inviabilizam a entrega do resultado satisfatório pelo setor varejista.

O terceiro objetivo específico buscava identificar em qual estágio a controladoria estava na organização com base nos níveis abordados por Webber (2011). Podemos observar que a controladoria está alinhada com a segunda geração dentro de um projeto que anseia por uma maior compreensão lógica de todos os processos e ações do setor varejista. Este alinhamento fez com que a controladoria compreendesse os objetivos de parte da alta administração e pudesse agregar valor às informações de modo que fosse possível sua correta compreensão e interpretação.

Neste contexto, a controladoria busca a combinação de duas bases de conhecimentos abordadas por Webber (2011), sendo uma baseada no conteúdo e outra no comportamento. Com relação ao conteúdo, os dados precisam promover relação lógica com o foco da questão debatida. Com relação ao comportamento, há uma troca de perspectivas entre controladoria e segunda geração de modo a proporcionar a melhor estratégia de apresentação das informações para a tomada de decisão por parte da alta administração.

Na busca dos alicerces destas duas bases, a controladoria tem se aprofundado na formulação de modelos para validação de cenários presentes ou futuros baseados em análise combinatória de dados históricos. Desse modo, podemos constatar que a controladoria do grupo se encontra, na maioria das vezes, no nível 2 das 4 escalas apresentada por Webber (2011), haja vista que já existe um acúmulo e familiaridade da controladoria com relação às informações capturadas aliadas com um aprimoramento para um assertivo entendimento. Neste aspecto, a característica preponderante da controladoria é proporcionar significado às informações, fornecer dados específicos quando necessário e a utilização de dados para planejamento operacional e monitoramento.

O quarto objetivo específico buscou evidenciar se houve ou não quebra de paradigmas em decorrência do apoio da controladoria à alta administração. Os resultados mostram que ainda é muito prematuro responder este ponto de forma conclusiva. Observam-se tentativas neste sentido, mas que ainda sofrem forte influência emocional de diversos setores para reversão de processos recentemente implantados.

Algumas ações exigiram uma mudança que em um primeiro momento poderiam se apresentar como radicais. Entretanto, o acompanhamento e apresentação de resultados satisfatórios, aliado a identificação de pontos a serem corrigidos e otimizados proporcionarão um ponto de equilíbrio crucial para a quebra definitiva de paradigmas.

O quinto objetivo específico aborda a influência da controladoria em mudanças nas lógicas e racionalidades da empresa. Verificamos que a controladoria, em 2016, já entendia a

empresa como vários negócios onde cada um possuía sua individualidade, diferentemente da empresa que se entendia como uma única empresa atuando em vários negócios.

Com o objetivo de individualizar os negócios e departamentos, a controladoria propôs a criação de centros de custo. Esta ação, vista inicialmente com estranheza pelos atores organizacionais, atualmente é muito mais aceita e compreendida pela grande maioria da organização. Esta ação foi relevante base para o atual projeto de individualização que tem o intuito de expandir e intensificar esta visão segregada de negócios atribuindo responsabilidades pelo resultado para cada gestor.

O sexto objetivo específico visou constatar se a interação entre teoria e prática foram capazes de promover mudanças institucionais. A aplicação dos conceitos de contradições institucionais e práxis humana fez com que os processos que visavam a busca de mudanças na instituição trilhassem um caminho teoricamente mais assertivo. A proposta de ajuste realizada tanto pela alta administração quanto pela controladoria precisa estar em sintonia com todos os partícipes organizacionais.

Como vimos, a característica da organização não é de planejar de forma estruturada ou não para os períodos de curto, médio e longo prazos. Há uma tendência de atuar em campanhas que ora podem estar voltadas para um objetivo ora para outro. Desse modo, não há um alinhamento lógico detalhado de todas as etapas de processos a serem executados capaz de elucidá-las para todos os atores organizacionais.

Sendo assim, o alinhamento é buscado pela apresentação macro das premissas que formam os alicerces dos anseios da organização e tratamento detalhado em grupos menores de execução dos projetos. Busca-se, sempre que possível, compartilhar os resultados obtidos com os demais indivíduos que estão além do grupo de trabalho responsável pelo resultado. Dentro de contexto, observa-se resultados positivos deste trabalho como a individualização das empresas dentro do grupo, a implantação de centros de custos em uma das empresas e o pensamento departamentalizado dos gestores.

Todos os objetivos, geral e específicos, foram apresentados de modo resolver o problema de pesquisa estabelecido em “ como as lógicas e racionalidades influenciam o processo de institucionalização da controladoria em um Grupo Econômico Familiar?”. Entende-se que este “como lógicas e racionalidades influenciam” foi em grande parte respondido pela inserção das contradições institucionais (Seo e Creed, 2002; Wanderley e Soeiro, 2016) na pesquisa, pois a análise das contradições possibilitou a identificação mais precisa do atual sucesso da institucionalização.

Como limitações deste estudo estão a impossibilidade de generalização dos achados, pois esta é uma pesquisa qualitativa realizada em um grupo econômico familiar, podendo ser que a sua aplicação em outra instituição de mesma característica gerasse resultados distintos. Muitas das percepções dos participantes da pesquisa são subjetivas, o que é uma característica comum das pesquisas survey, o que pode causar vieses em seus resultados (Mucci, Frezatti e Dieng, 2016).

Como sugestão para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação de estudo em empresas familiares que obtiveram sucesso na institucionalização de um departamento de controladoria que já esteja em estágio avançado de maturidade. Desse modo, seria possível verificar todas as adequações e mutações institucionais necessárias. Recomenda-se também que novas variáveis além das contradições institucionais possam ser estudadas à luz da vertente sociológica da teoria institucional, para que haja maior acuracidade na identificação dos pontos das discrepâncias com a teoria, deficiências existentes e pontos fortes dos procedimentos, o que traria relevância ao estudo da institucionalização da controladoria em empresas familiares.

Referências

- Caldas, M. P., & Fachin, R. (2005). Paradigma funcionalista: desenvolvimento de teorias e institucionalismo nos anos 1980 e 1990. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 23-33
- Allouche, J., & Amann, B (2000). L'entreprise familiale: un état de l'art. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 3(1), 33-79.
- Astrachan, J. H., Klein, S. B., & Smyrnios, K. X. (2002). The F-PEC scale of family influence: A proposal for solving the family business definition problem. *Family Business Review*, 15(1), 45-58. doi:10.1111/j.1741-6248.2002.00045.x
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A.A., & Shaffir, W. (1998). Standards for field research in management accounting *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, 10, 41-68.
- Baard, V. (2010). A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 7(1), 13-45.
- Barreto, A. (2001). A informação em seus momentos de passagem. *Data Grama Zero – Revista de Ciência da Informação*, 2(4). 1-8.
- Belluzzo, R. C. P. (2014). O Conhecimento, as redes e a competência em informação (COINFO) na sociedade contemporânea: Uma proposta de articulação conceitual. *Perspectivas em Gestão e Conhecimento*, 4(esp.), 48-63.
- Bennedsen, M., Nielsen, K. M., Pérez-González, F., & Wolfenzon, D. (2007). Inside the family firm: The role of families in succession decisions and performance. *Quarterly Journal of Economics*, 122, 647-691.
- Benson, J. K. (1977). Organizations: A dialectical view. *Administrative Science Quarterly*, 22(1), 1-21.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality*. New York: Doubleday.
- Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of Management Review*, 39(3), 364-381.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In: P. Schmidt. *Controladoria: agregando valor para a empresa*, (pp. 15-38). Porto Alegre: Bookmann.
- Beuren, I. M., & Miiler, E. T. C. (2010). Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. *Revista de Administração Faces Journal - Universidade Fumec*, 9(2), 42-63.
- Beuren, I. M., & Oliveira, E. (2012). Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: Um estudo de caso em empresa familiar. *Revista Ambiente Contábil*, 4(2),

172-189.

- Boff, M. L., Beuren, I.M., & Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Organizações e Sociedade*, 15(46), 153-174. <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302008000300008>
- Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (2014). *Institutions, rationality and agency in management accounting: Rethinking and extending the Burns and Scapens framework*. Recuperado de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2464980.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista e Revista*, 18(4), 37-59.
- Brasil. Ministério das Relações Exteriores (1953). *Tratado de amizade e consulta entre o Brasil e Portugal*. Rio de Janeiro: MRE
- Bush, P. D. (1983). An exploration of the structural characteristics of a Veblen-Ayres-Foster defined institutional domain. *Journal of Economic Issues*, 27(1), 35-66.
- Bush, P. D. (1987). The theory of institutional change. *Journal of Economic Issues*, 21(3), 1075-1116. doi:10.1080/00213624.1987.11504697
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (2003). *The challenge of management accounting change: Behavioural and cultural aspects of change management*. London: Elsevier
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Burns, J., & Nielsen, K. (2006). How do embedded agents engage in institutional change? *Journal of Economics Issues*, 40(2), 449-456.
- Burns, J., & Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Campbell, J. L. (2004). *Institutional change and globalization*. Princeton: Princeton University Press
- Chittoor, R., & Das, R. (2007). Professionalization of management and succession performance - A vital linkage. *Family Business Review*, 20, 65-79.
- Chua, J. H., & Christman, J. J. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19-38.
- Chrisman, J. J., & Patel, P. C. (2012). Variations in R&D investments of family and nonfamily firms: Behavioral agency and myopic loss aversion perspectives. *Academy of Management Journal*, 55(4), 976-997.

- Coelho, E., Lunkes, R., & Oliveira Machado, A. (2012). A controladoria na hierarquia organizacional: Um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 33-46.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CSOTC). (2013). Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO ERM).
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Crubellate, J. M., Grave, P. S., & Mendes, A. A. (2004). A questão institucional e suas implicações para o pensamento estratégico. *Revista de Administração Contemporânea*, 8(ed. esp.), 37-60. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552004000500004>
- Coraccini, R. (2018). Supermercado do interior de São Paulo anuncia investimentos de R\$ 300 milhões de reais. *Nova Varejo*. Recuperado de <https://portalnovarejo.com.br/2018/11/supermercado-interior-sp-investimentos-300-milhoes/>
- Curi, A., & Silveira, D. (2017, março 7). PIB recua 3,6% em 2016, e o Brasil tem pior recessão da história. *GI, Economia*. Recuperado de <https://g1.globo.com/economia/noticia/pib-brasileiro-recua-36-em-2016-e-tem-pior-recessao-da-historia.ghtml>
- Darlington, A., Grout, S., & Whitworth, J. (2001). *How safe is sage enough? An Introduction to Risk Management, presented at The Staple Inn Actuarial Society*, Staple Inn Hall, London. Recuperado de <https://sias.org.uk/error/?aspxerrorpath=/papers/risk2001.pdf>
- Daspit J. J., Chrisman, J. J., Sharma, P., Pearson, A.W., & Long, R. G. (2017). A strategic management perspective of the family firm: Past trends, new insights, and future directions. *Journal of Managerial Issues*, 29(1), 6-29.
- Dekker, J. C., Lybaert, N., Steijvers, T., Depaire, B., & Mercken, R. (2013). Family firm types based on the professionalization construct: Exploratory research. *Family Business Review*, 26(1), 81-99.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dougherty, D. (1992) Interpretive Barriers to Successful Product Innovation in Large Firms, *Organization Science*, 3(2), 159-178.
- Drucker, P. (1994). *Sociedade pós-capitalista*. São Paulo: Pioneira
- Dyer, W. G. (2003). The family: The missing variable in organizational research. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 27(4), 401-416.
- Espejo, M. M. dos S. B., & Eggert, N. S. von (2017). Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. *Revista Contabilidade e Finanças*, 28(73), 43-60. Epub December 15, 2016. <https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201702820>

- Farias, R. P., De Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 55-71.
- Frezatti, F. (2008). *Orçamento empresarial: Planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F, Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Souza, D. B. de, Magalhães, D. M., & Beck, F. (2017). Estágios do ciclo de vida e perfil de empresas familiares brasileiras. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 601-619. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020170607>
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In W. W. Powell e P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 232–266). Chicago: University of Chicago Press.
- Gedajlovic, E., Lubatkin, M. H., & Schulze, W. S. (2004). Crossing the threshold from founder management to professional management: A governance perspective. *Journal of Management Studies*, 41(5), 899-912.
- Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: Life cycles of the family business*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Gersick, K. E., & Feliu, N. (2014). Governing the family enterprise: Practices, performance and research. In L. Melin, M. Nordqvist, & P. Sharma (Eds.), *The SAGE handbook of family business* (falta página inicial e final do capítulo). Thousands Oak: Sage.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, 17(spe), 7-21.
- Guerreiro, R., & Souza, R. (2015). Um estudo sobre percepções de importância de atividades do processo de gestão e barreiras à implantação do Planejamento Estratégico. *Revista Universo Contábil*, 11(11), 88-104
- Guimarães, I. C., Parisi, C., Pereira, A. C., & Weffort, E. F. J. (2009). A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não financeiras: Um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 11(32), 260-275.
- Goffman, E. (1967). *Interaction ritual: Essays on face-to-face behavior*. Garden City, N.Y.: Anchor.
- Goulart, A. M. C. (2003). *Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

- Grangeia, M. L. (2017). Memórias e direitos na imigração portuguesa no Brasil do século XX. *História*, 36(16), 1-20.
- Horvath, P. (2006). *Controlling* (10th ed.). München: Verlag Vahlen.
- Jackson, J. H. (1949). *The comptroller: His function and organization*. Cambridge: Harvard University Press.
- Jones, C., Boxenbaum, E., & Anthony, G. (2013). *The immateriality of the material in institutional logics*. In M. Lounsbury, e E. Boxenbaum (Eds.), *Research in the sociology of organizations* (Vol. 39, Part A – Institutional Logics in Action, pp. 51-75). Wagon Lane: UK. Emerald Publishing.
- Jonsson, S., & Lukka, K. (2007). There and back again: Doing interventionist search in Management Accounting. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, (Vol. 1, pp. 373-397). Amesterdã: Elsevier Science.
- Kammerlander, N., Dessi, C., Bird, M., Floris, M., & Murru, A. (2015). The impact of shared stories on family firm innovation: A multicase study. *Family Business Review*, 28(4), 332-354.
- Kanitz, S. C. (1977). *Controladoria: Teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira.
- Kotlar, J., & Massis, A. de (2013). Goal setting in family firms: Goal diversity, social interactions, and collective commitment to family- centered goals. *Entrepreneurship Theory and Practice* 37(6), 1263-1288.
- Lacombe, F, & Heilborn, G. (2008). *Administração: Princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva.
- Leone, N. (1992). A sucessão em PME comercial na região de João Pessoa. *Revista de Administração*, 27(3), 84-91.
- Lethbridge, E. (1997). Tendências da empresa familiar no mundo. *Revista do BNDES*, 7.
- Lignelli, K. (2018, janeiro 18). A receita do Pague Menos para crescer dois dígitos. *Diário do Comércio*. Recuperado de <https://dcomercio.com.br/categoria/negocios/a-receita-do-pague-menos-para-crescer-dois-digitos>
- Lodi, J. B. (1998). *A empresa familiar* (5a ed.). São Paulo: Pioneira.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds, *Academy of Management Journal*, 50(2), 289-307.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice, Accounting, *Organizations and Society*, 33(4/5), 349-361.
- Lunkes, J. R., & Schnorrenberger, D., Souza, C. de, & Rosa, S. F. da (2012). Análise da Legitimidade Sociopolítica e Cognitiva da Controladoria no Brasil. *Revista Contabilidade e Finanças*, 23(59), 89-101.

- Lunkes, J. R., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 63-75.
- Machado, H. V. (2005). Reflexões sobre concepções de família e empresas familiares. *Psicologia em Estudo*, 10(2), 317-323.
- Maia, M. S., Silva, M. R., Dueñas, R., Almeida, P. P., Marcondes, S., & Ching, H. Y. (2005). Contribuição do sistema de controle gerencial e interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*, 1(1), 54-70.
- Malinen, P. (2001). Like father like son? Small family business succession problems in Finland. *Enterprise and Innovation Management Studies*, 2(3), 195-204.
- March, J. G., & Olsen, J. (1989). Rediscovering institutions: The organizational basis of politics. New York: Free Press.
- Martínez, J. I., Stöhr, B. S., & Quiroga, B. F. (2007). Family ownership and firm performance: Evidence from public companies in Chile. *Family Business Review*, 20(2), 83-94.
- Massis, A. de, Sieger, P., Chua, J. H., & Vismara, S. (2016). Incumbents' attitudes towards intrafamily succession: An investigation of its antecedents. *Family Business Review*, 29(3), 278-300.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *The American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Mintzberg, H. (1994). The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, 72(1), 107-114.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 285-303.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: Conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Oliveira, D. de P. R. de. (1999). *Planejamento estratégico: Conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo: Atlas.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça, O. R. de, Neto, Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da Vertente New Institucional Sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, 4(2), 06-21.
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L. da, Mendonça, O. R. de, Neto, & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa intervencionista: Um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), 244-265
- Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

- Padoveze, C. L., & Benedicto, G. C. (2005). *Controladoria avançada*. In C. L. Padoveze. São Paulo: Thomson,
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo (SP): Saraiva.
- Peleias, I. R. (2003). Falando sobre sistema de controle interno. *Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços*, 37.
- Poutziouris, P. Z. (2011). The financial structure and performance of owner-managed family firms: Evidence from the UK economy. *Universia Business Review*, 32(32), 70-81.
- Pozo, J. I. (2003). *Adquisición de conocimiento: Cuando la carne se hace verbo*. Madrid: Morata.
- Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *Revista de Administração de Empresas FGV EAESP*, 57(6), 567-584.
- Russo, P., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *RAE-Revista De Administração De Empresas*, 57(6), 567-584. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020170605>
- Santos, F. M. dos, & Lichti, F. M. (2006). Histórias e lendas de Santos. *Revista Novo Milênio*. Recuperado de <http://www.novomilenio.inf.br/santos/h0102i.htm>
- Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D. de, & Guindani, J. F. (2009). Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História e Ciências Sociais*, 1(1), 1-15.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Schneiberg, M., & Soule, S. A. (2005). Institutionalization as a contested, multilevel process: The case of rate regulation in American fire insurance. In G. F. Davis, D. McAdam, W. R. Scott, & M. N. Zald (Eds.), *Social movements and organization theory* (pp. 122–160). Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493–511.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd ed.). Thousand Oaks, USA: Sage Publications.
- Segreti, J. B., Peleias, I. R., & Rodriguez, G. M. (2005). Custos da atividade de governança corporativa sob o enfoque da controladoria moderna. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 9. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2074/2074>
- Seo, M. G. E., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.

- Silva, M., C. L., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(n. spe 1), 09-39. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-6552005000500002>.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School.
- Soeiro, T. M., Miranda, L. C., & Araújo, J. G. N. (2016). Contradição institucional e mudança na alta administração: O caso de uma empresa nordestina de tecnologia de informação. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 162-177.
- Stewart, A. (2003). Help one another, use one another: toward anthropology of family business. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 27(4), 383-396.
- Stewart, A., & Hitt, M. A. (2012). Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms. *Family Business Review*, 25, 1-29.
- Stoffel, K. (1995). *Controllershship im internationalen Vergleich*. Wiesbaden: Gabler.
- Suomala, P., & Lyly-Vrjänäinen, J. (2010). Interventionist management accounting research: Lessons learned. *Research Executive Summaries*, 6(1), 1-10.
- Thornton, P. H. (2004). *Markets from culture: Institutional logics and organizational decisions in higher education publishing*. Stanford: Stanford University Press.
- Thornton P. H., & Ocasio W. (2008). "Institutional logics". In R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence, & R. E. Meyer (Eds.), *Handbook of organizational institutionalism* (pp. 99–129). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications Ltd.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective*. Oxford: Oxford University Press.
- Tolbert, P. A., & Zucker, L. G. A (1994). Institutional analyses of organizations: Legitimate but not institutionalized, *California Digital Library*, University of California.
- Vermeulen, P., A., M., Van Den Bosch, F., A., J., & Volberda, H. W. (2007). Complex incremental product innovation in established service firms: A micro institutional perspective. *Organization Studies*, 28(10), 1523–1546.
- Vizeu, F. (2010). (Re)contando a velha história: Reflexões sobre a Gênese do Management. *RAC - Revista de Administração Contemporânea*, 14(5), 780-797.
- Wanderley, C. A., & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: A dinâmica política e social. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 23(60), 161-172.
- Wanderley, C. A., & Soeiro, T. M. (2016). Contradição institucional e o Balanced Scorecard: Um caso de mudança sem sucesso. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 45-65.
- Webber, J. (2011). The development of controller tasks: Explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46. doi: <https://doi.org/10.1007/s00187-011-0123-x>

- Westhead, P., & Cowling, M. (1998). Family firm research: The need for a methodological rethink. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(1), 31-56.
- Wheelen, T. L., Hunger, J. D., Hoffman, A. N., & Bamford, C. E. (2014). *Concepts in strategic management and business policy: Globalization, innovation, and sustainability* (14th ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Wicks, D. (2001). Institutionalized mindsets of invulnerability: Differentiated institutional fields and the antecedents of organizational crisis. *Organization Studies*, 22(4), 659–692. doi: <https://doi.org/10.1177/0170840601224005>
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso – Planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman
- Zellweger, T. M., Nason, R. S., & Nordqvist, M. (2011). From longevity of firms to transgenerational entrepreneurship of families: Introducing family entrepreneurial orientation. *Family Business Review*, 25(2), 136-155. doi:10.1177/0894486511423531
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726-743.
- Zucker, L. G. (1983). Organizations as institutions. In S. B. Bacharach (ed.), *Research in the Sociology of Organizations* (Vol. 2, pp. 1 -47). Greenwich, CT: JAI Press.

Apêndice A – Questionário
Formulário de Pesquisa

**As influências das Lógicas e Racionalidades no Processo de Institucionalização
da Controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo**

Prezado(a) Colaborador(a)

Gostaríamos de contar com o apoio de V.Sa. para a realização de uma pesquisa elaborada e conduzida pela FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado que é peça fundamental da Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis de Alexandro Martins Soares.

Essa pesquisa será realizada com a Diretoria, líderes de departamento e colaboradores deste Grupo Econômico Familiar, com o intuito de verificar de que maneira a forma de pensar dos diretores, líderes de departamento e colaboradores se relacionam para execução de suas tarefas. Além disso, buscamos identificar como a Controladoria é entendida pelos componentes desta organização. O objetivo principal é investigar de que maneira, dentro desta organização, estas diversas lógicas influenciam o trabalho desenvolvido pelo departamento de controladoria que tem como foco aplicar lógicas largamente utilizadas nas demais organizações e grupos econômicos.

Diante do exposto, solicito sua colaboração com o preenchimento do QUESTIONÁRIO a seguir. Informamos que a identificação do respondente será preservada e os dados colhidos serão agrupados e analisados segundo padrões científicos e éticos.

Este questionário faz parte de um programa de PRÉ-TESTE do instrumento de pesquisa, conto com vossa colaboração para sugestões, críticas e opiniões que tornem este questionário mais relevante e adequado à realidade da organização. Fique à vontade para adequar o texto, agrupar ou dirimir as questões. Sua opinião é muito importante para adequação deste questionário. Para o esclarecimento de dúvidas, segue o e-mail alexandro_martins1@hotmail.com

Atenciosamente,

Alexandro Martins Soares

Dr. Ivam Ricardo Peleias - Orientador

FECAP

Questões de Pesquisa

1. Seu líder imediato é:

 um membro da família
 alguém ligado à família
 colaborador não familiar

2. As relações emocionais entre os membros da (s) família(s) dos proprietários influenciam o seu trabalho?

3. Você conhece os objetivos da empresa para o curto, médio e longo prazo?

4. Qual o objetivo da sua área de atuação na empresa?

5. Você utiliza alguma estratégia para atingir o objetivo da sua área?

6. Que fatores você levou em consideração para traçar os objetivos da sua área?

7. Se os objetivos da sua área não foram traçados por você, que fatores você entende que foram considerados?

8. Existem fatores que dificultam ou inviabilizam a materialização dos objetivos da sua área?

9. O Plano Estratégico da empresa para atingir o objetivo de todas as áreas que compõem a empresa é comunicado para seus colaboradores?

10. A Controladoria atua de alguma maneira para auxiliá-lo na busca do objetivo do seu departamento?

11. É possível enumerar algumas ações da Controladoria que auxiliaram para a tomada de decisão do seu departamento?

12. É possível enumerar situações onde a Controladoria não conseguiu dar suporte necessário para a tomada de decisão?

13. Em que situação você precisa entrar em contato com a Controladoria?
14. A Controladoria está completamente implantada no Grupo?

15. O que falta para que a Controladoria esteja completamente implantada na empresa?

16. As informações ou ações promovidas pela Controladoria atendem efetivamente as necessidades do seu departamento?
17. A Controladoria está focada na organização como um todo ou está focada em ramos específicos de atuação do Grupo?
18. Há algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa?
19. Os resultados da Controladoria beneficiam o processo de decisão? Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da Controladoria?
20. Os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria?
21. Os objetivos da Controladoria estão alinhados com os da empresa?
22. O interesse das áreas se sobrepõem aos interesses da empresa?
23. Que medidas foram tomadas para que a Controladoria possa fazer parte do processo decisório diário?
24. De que forma a Controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas?

Apêndice B – Roteiro de Entrevista

As influências das Lógicas e Racionalidades no Processo de Institucionalização da Controladoria em um Grupo Econômico Familiar do Estado de São Paulo

Roteiro de Entrevista – Bloco 1

1. A origem da empresa se deu por intermédio de algum membro da família?
2. Os fundadores permanecem no quadro societário da empresa?
3. Os proprietários da empresa possuem algum laço de consanguinidade?
4. Existe um processo sucessório para a próxima geração da família?

5. Quantos membros da família participariam do futuro quadro societário da empresa?
6. Existem valores que a empresa assume que estão alinhados com os valores da família?
7. Qual a diferença média entre a idade dos atuais proprietários para os futuros?
8. De que formas as gerações se relacionam na organização?
9. A alta administração é formada por quantas pessoas?
10. Quantas pessoas da alta administração são da família dos proprietários da empresa?
11. O senhor(a) identifica influências das relações emocionais da família na gestão da empresa?
12. Se existir influências, de que forma elas afetam a gestão da empresa?

Roteiro de Entrevista – Bloco 2

13. Quais os objetivos do Grupo para o curto, médio e longo prazos?
14. Existe uma estratégia formalizada ou não para que o Grupo atinja tais objetivos?
15. Que fatores foram levados em consideração para a formulação dos objetivos?
16. Existem fatores que dificultam ou inviabilizam a materialização dos objetivos?
17. O Plano Estratégico da empresa para atingir seus objetivos é comunicado para seus colaboradores?
18. A Controladoria foi criada na empresa para auxiliá-la na execução desta estratégia?

Roteiro de Entrevista – Bloco 3

19. Qual o atual papel da Controladoria para o Grupo?
20. É possível enumerar algumas ações da Controladoria que auxiliaram para a tomada de decisão do grupo?
21. É possível enumerar situações onde a Controladoria não conseguiu dar suporte necessário para a tomada de decisão?
22. Em que situação a Controladoria é demandada?

23. A Controladoria está completamente implantada no Grupo?
24. O que falta para que a Controladoria esteja completamente implantada na empresa?

Roteiro de Entrevista – Bloco 4

25. As informações providas pela Controladoria atendem efetivamente as necessidades dos gestores e da família controladora?
26. A Controladoria está focada na organização como um todo ou está focada nas diferentes áreas de atuação do Grupo?
27. Há algum tipo de procedimento bem-sucedido em outras empresas que a Controladoria não conseguiu, até o momento, adaptar à realidade desta empresa?
28. Os resultados da Controladoria beneficiam a organização como um todo? Há conflitos decorrentes da pluralidade de interesses no foco da Controladoria?
29. Os interesses interpessoais extrapolam os da organização quando da destinação do foco da Controladoria?
30. Os objetivos da Controladoria estão alinhados com os da organização?
31. O interesse das áreas ou da família se sobrepõem aos interesses da instituição?
32. Que medidas foram tomadas para que a Controladoria faça parte do processo decisório diário?
33. De que forma a Controladoria é utilizada pelos seus usuários nas decisões cotidianas?