

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AMAURI GONÇALVES DE OLIVEIRA

**CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES
BRASILEIRAS: UM ESTUDO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO
AGRONEGÓCIO DO ESTADO DE MATO GROSSO**

São Paulo

2017

AMAURI GONÇALVES DE OLIVEIRA

**CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES
BRASILEIRAS: UM ESTUDO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO
AGRONEGÓCIO DO ESTADO DE MATO GROSSO**

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

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2017

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

O48c

Oliveira, Amauri Gonçalves de

Controladoria em empresas familiares brasileiras: um estudo em uma organização do agronegócio do estado de Mato Grosso / Amauri Gonçalves de Oliveira. - - São Paulo, 2017.

105 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

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

1. Controladoria. 2. Empresa familiar – Estudo de caso. 3. Agroindústria – Mato Grosso.

CDD 658.151

AMAURI GONÇALVES DE OLIVEIRA

**CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES BRASILEIRAS:
UM ESTUDO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO AGRONEGÓCIO DO
ESTADO DE MATO GROSSO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antonio Robles Junior
Pontifícia Universidade Católica – PUC São Paulo

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 28 de agosto de 2014.

Dedico este trabalho
ao Prof. Dr. Claudio Parisi, meu orientador,
a Thales Gonçalves dos Santos, meu filho e
aos meus pais Jair Garcia de Oliveira e
Amélia Gonçalves de Oliveira.
A vocês, todo o meu amor e o meu carinho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por permitir e me dar forças para a realização deste trabalho.

A orientação do Prof. Dr. Claudio Parisi que me transmitiu conhecimentos valiosos, sempre me dando apoio, incentivo e motivação durante o desenvolvimento deste trabalho.

A meu filho, em especial, por ser o meu maior motivo de me manter em pé e enfrentando todas as batalhas, pois durante a realização deste curso de Mestrado em Ciências Contábeis foi necessária a minha ausência do seu desenvolvimento.

Aos meus pais, Jair e Amélia que, mesmo com todas as dificuldades e limitações, não pouparam esforços para me educar e oferecer condições necessárias para que eu estudasse.

Aos meus familiares, em especial a minha Tia Genir, as minhas primas Floriza e Jaqueline e ao meu primo Tito, que foram fundamentais durante todo o período deste curso de mestrado.

Aos colegas de curso, Erika Borges Ferreira, Debora Santori Ventre e Denis Rodrigues da Silva e em especial a Juliana Cristina Milan, pelo incentivo, pela amizade e ajuda.

A todos os professores que durante a realização do mestrado contribuíram para a aquisição de conhecimentos valiosos, em especial, ao professor Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters e Elionor Jreige Farah Weffort.

Ao membro da banca, professor Dr. Antonio Robles Junior por sua contribuição valiosa e fundamental para conclusão deste estudo.

Aos colegas e professores da Eduvale pelo apoio e incentivo, em especial a diretora Ana Claudia Gutierrez Daleffe por acreditar e incentivar a todo o momento a conclusão deste trabalho.

As parceiras Suely e, em especial, a Neuza pelas horas em que passamos discutindo e construindo partes fundamentais deste estudo.

A todos, um grande abraço e valeu pela força.

Resumo

No negócio familiar as regras e costumes são ditados pelos membros da família, sendo pouco influenciadas por agentes externos. Neste intuito, o presente estudo buscou conhecer a experiência vivida pela Controladoria em uma empresa familiar do Estado do Mato Grosso. A pesquisa procurou conhecer se a controladoria implementada em uma empresa familiar de Mato Grosso influencia ou é influenciada. Para isto foi usado uma entrevista semiestruturada com o antigo controller e com o Diretor financeiro numa empresa que atua no agronegócio brasileiro e de grande relevância no Brasil por produzir cerca de 6% da soja do país. O estudo de caso foi a estratégia adotada para a efetivação deste estudo em que foi realizada uma análise de conteúdo. Os principais resultados apontam que a Controladoria tem importância relevante para uma melhor gestão, mas que a influência exercida por ela se limita aos aspectos de impor padrões e controles, qualificar o processo de gestão, contribuir para a profissionalização da gestão e auxiliar na internacionalização, mas que exerce pouca influência com relação ao comprometimento pessoal dos sócios gestores. Assim entende-se que a Controladoria tanto exerce influência como é influenciada no ambiente familiar, devido as práticas empíricas que são exercidas pelos gestores da empresa estudada.

Palavras-chave: Controladoria; Influências; Empresa familiar.

Abstract

In the family business rules and customs are dictated by family members, not being influenced by external agents. To this end, the present study was to analyze the experience lived by the Comptroller in a family business of Mato Grosso State. However, the study sought to know if the controller implemented in a family business of Mato Grosso influences or is influenced. To this was worn a semi-structured interview with the former controller and the Chief Financial Officer in a company that operates in the Brazilian agribusiness and of great importance in Brazil to produce about 6 % of soybean country. The case study was the strategy adopted for the realization of this study in which a content analysis was performed. The main results show that the Comptroller is of great significance for better management, but that the influence exerted by it is limited to aspects of imposing standards and controls, qualify the management process, contribute to the professionalization of management and assist in internationalization, but that has little influence with respect to personal commitment of managing partners, it is noteworthy that this is a single case study. Thus it is understood that the Comptroller both influences as is influenced in the family environment, because the empirical practices exercised by the managers of the studied company.

Keywords: Controllership; Influences; Family business.

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Conceitos de Empresa Familiar.....	18
Tabela 2 - Conceitos de Controladoria como Unidade Administrativa.....	34
Tabela 3 - Conceitos de Controladoria como Ramo do Conhecimento	36
Tabela 4 - Fases do Processo de Gestão no Modelo de Gestão Econômica	40
Tabela 5 - Questionário Comum ao Controller e ao Diretor Financeiro.....	63
Tabela 6 - Existência de Manual de Controle das Atividades da Empresa .	69
Tabela 7 - A Importância do Papel da Controladoria no Processo de Gestão	70
Tabela 8 - Uso Pela Empresa da Controladoria no Programa Sucessório..	71
Tabela 9 - Influência da Controladoria no Comprometimento Pessoal dos Sócios Gestores com A Empresa.....	73
Tabela 10 - Envolvimento da Controladoria na Empresa Com a Profissionalização da Gestão.....	74
Tabela 11 - A Experiência dos Sucessores Fora Agrega para uma Gestão Mais Profissionalizada	75
Tabela 12 - A Controladoria Auxiliou na Internacionalização da Empresa.	76
Tabela 13 - A Controladoria Pode Contribuir para a Internacionalização do Negócio Familiar	77
Tabela 14 - Redução de Entraves Gerenciais e Organizacionais com a Implantação da Controladoria.....	78
Tabela 15 - Motivos que Levaram a Empresa não ter mais Controladoria .	79
Tabela 16 - Existência de Projeto para Reimplantação da Controladoria...	80
Tabela 17 - Sintetização dos Principais Achados	85
Tabela 18 - Estrutura para Análise das Questões Realizadas ao Controller	103
Tabela 19 - Estrutura para Análise das Questões Realizadas ao Diretor Financeiro.....	104

SUMÁRIO

1	Introdução	10
1.1	Situação problema, pergunta de pesquisa e objetivos	12
1.2	Justificativa e contribuição	15
2	Fundamentação Teórica	18
2.1	Empresa familiar	18
2.1.1	<i>As particularidades da empresa familiar</i>	21
2.1.1.1	<i>O processo de gestão</i>	21
2.1.1.2	<i>O processo sucessório</i>	23
2.1.1.3	<i>O comprometimento pessoal</i>	24
2.1.1.4	<i>A profissionalização da gestão</i>	27
2.1.1.5	<i>A internacionalização do negócio familiar</i>	30
2.2	Controladoria	32
2.2.1	<i>Conceito</i>	33
2.2.2	<i>Atividades e funções do controller</i>	36
2.2.3	<i>Missão</i>	38
2.2.4	<i>Instrumentos</i>	39
2.3	Estudos de controladoria em empresas familiares	43
3	Metodologia	49
3.1	Abordagem metodológica	49
3.2	O protocolo do estudo de caso	51
3.2.1	<i>Visão geral do projeto do estudo de caso</i>	52
3.2.2	<i>Visão geral do protocolo do estudo de caso</i>	53
3.2.3	<i>Questões do estudo de caso</i>	55
3.2.4	<i>Guia para o relatório de um estudo de caso</i>	56
3.3	<i>Etapas da pesquisa e as estratégias utilizadas</i>	56
3.3.1	<i>População e amostra</i>	56
3.3.2	<i>Coleta de dados</i>	57
3.3.3	<i>A triangulação das fontes de dados – protocolo de triangulação</i>	59
4	Estudo de caso	60
4.1	Contextualização da empresa estudada	60
4.1.1	<i>Histórico</i>	61
4.1.2	<i>Missão, Visão e Valores da Empresa</i>	62

4.2 Análise das entrevistas	63
5 Considerações Finais.....	83
Referências	84
Apêndice A – Termo de consentimento livre e esclarecido/TCLE ao controller e diretor financeiro de uma empresa familiar do estado de Mato Grosso.....	85
Apêndice B – Questionário comum ao controller e ao diretor financeiro da empresa.....	98
Apêndice C – Entrevista semiestruturada ao controller da empresa	99
Apêndice D – Entrevista semiestruturada ao diretor financeiro da empresa	101
Apêndice E – Tabelas para análise das questões realizadas ao controller e ao diretor financeiro da empresa	103

1 Introdução

A origem das organizações está relacionada à concepção de que os indivíduos unem forças e por meio da ação coordenada e concentrada de um grupo de forma hierarquizada reúnem condições de extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, alcançado por meio da ação conjunta o que não seria possível em uma ação individual (Schein, 1985, p. 210 apud Ferrer, 2010). No entanto, torna-se possível constatar que estas organizações precisam ter suas ações coordenadas capazes de alcançar de forma eficiente e eficaz os objetivos traçados, o que contribuiu para o surgimento da controladoria como instrumento de gestão.

Assim, no início do século XX as grandes corporações norte-americanas motivadas pela verticalização, diversificação e expansão geográfica, necessitaram de informações que pudessem dar suporte ao processo decisório, estes fatos contribuíram na evolução administrativa e conseqüentemente para o surgimento da Controladoria (Beuren, 2002; Borges; Parisi, & Gil, 2005). Calijuri, Santos e Santos (2005, p. 3) também apontam o controller como profissional do século XX, citando que “[...] Em 1920, o controller já aparece nos organogramas das administrações centrais da *General Motors* como ‘*Comptroller*’ e na *Dupont* em 1921 como ‘*Treasurer Assistant Comptroller*’”.

Desde os primórdios o desempenho de suas atividades laborais, uma das principais responsabilidades do profissional controller nas organizações foi o entendimento de que somente a qualidade das informações permite o desenvolvimento de um processo decisório seguro (Beuren; Althoff, & Stédile, 2010).

Em sua origem a função de controller foi ocupada por profissionais da área financeira ou da contabilidade, isto porque estes possuíam habilidades para trabalhar com informações econômico-financeiras e conhecimento das áreas operacionais da empresa, além dos conhecimentos contábeis e de capacidades que permitiam o desempenho da controladoria como fundamento do processo decisório (Beuren, 2002).

Com o passar dos tempos os controllers precisaram se adaptar às necessidades dos usuários da informação, pois o ambiente empresarial tornou-se mais atrativo fazendo com que a administração cada dia mais almejasse a

otimização dos resultados com a melhor gestão dos recursos. Nesse cenário está inserida a Controladoria, por ampliar os conhecimentos que possibilitam aos gestores a melhor compreensão sobre o processo decisório em toda a sua amplitude, permitindo a eficácia gerencial para a condução da empresa a resultados econômicos otimizados e a continuidade no mercado em que se encontra inserida (Nascimento & Reginatto, 2009).

Diante do exposto acima, tem-se a interpretação de que a Controladoria fornece suporte informacional para o desenvolvimento da empresa na busca de melhores resultados, pois funciona como elemento estratégico para a organização (Lunkes, Machada, Rosa, & Telles, 2011).

Sobre esta concepção tem-se que a Controladoria reúne condições para proporcionar a eficácia organizacional, pois exerce a função de apoio ao processo decisório e monitoria dos objetivos empresariais, utilizando-se de um sistema de informações para dinamizar a comunicação aos gestores das atividades operacionais, funcionando como elemento estratégico no processo de planejamento e controle das informações no processo decisório (Nascimento & Reginatto, 2009).

No entendimento de Borinelli (2006, p.12): “a Controladoria deve exercer um papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade”. Assim, ao conceber que a Controladoria se ocupa da sobrevivência e continuidade da empresa se permite visualizar uma relação uníssona com o presente e o futuro, e que ao mesmo tempo, contribui tanto para a manutenção das atividades empresariais, quanto com projeções ao viabilizar a tomada de decisão e assegurar o cumprimento da missão da empresa (Horngren, 1986).

A missão da Controladoria é corroborar tanto para a sobrevivência, quanto a continuidade da organização por interagir com todos os organismos que a formam, atuando no processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que compõem o todo organizacional, buscando assegurar a sua eficácia e otimização do resultado econômico (Almeida; Parisi, & Pereira, 2001; Borinelli, 2006).

Ademais, dentre todas as atividades designadas à Controladoria se encontram as funções de elaboração e interpretação de relatórios, planejamento e controle contábil das atividades empresariais exercidas na organização com a

finalidade de alcançar, com eficiência, as metas traçadas (Lunkes; Schnorrenberger, & Gasparetto, 2010).

No ambiente empresarial é imprescindível que as organizações procurem estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados como referência e consolidados entre as demais organizações, sendo possível identificar se a condição de seu sistema de valores está em conformidade com o sistema social (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002).

Especificamente nas empresas familiares, alvo deste estudo, aponta-se que estas se apresentam diferente das demais, visto que possuem o seu sistema de valores em que as “normas familiares” comumente enfatizam a obrigação de prover às exigências da família (Donnelley, 1967). No entanto, este mesmo sistema de valores é que proporcionam a legitimação das estruturas desenvolvidas pela organização, pois é perceptível o seu reflexo nas ações desenvolvidas e adotadas por ela, bem como nas práticas organizacionais (Machado-da-Silva & Fonseca, 2010).

O reflexo do sistema de valores institucionais da empresa familiar na condução do processo de gestão preenche particularidades que motivam a observar se, por exemplo, as práticas desenvolvidas na Controladoria são afetadas pelo ambiente. Vago (2004) destaca que no ambiente dos negócios familiares a competição global, os ciclos de negócios mais curtos, e uma nova e diferente força de trabalho exigem um ritmo mais rápido de mudança, o que de certa forma pressiona as empresas familiares a não se acomodar forçando um processo de profissionalização gerencial, que segundo Fang, Memili, Chrisman, Welsh (2012) possa atender às suas necessidades.

Existe a necessidade das empresas familiares criarem melhores práticas de gestão: requer, para isto, um sistema contábil voltado para um controle gerencial mais efetivo, zelando pela sua continuidade e, principalmente, otimizar cada vez mais o resultado global da empresa.

1.1 Situação problema, pergunta de pesquisa e objetivos

As empresas cada dia mais tem buscado otimizar o resultado econômico-financeiro e nesta busca a Controladoria vem exercendo papel relevante no

interior das organizações ao contribuir para a manutenção e aperfeiçoamento das atividades organizacionais (Cavalcante, Luca, Ponte, & Gallon, 2012).

Neste mesmo contexto, as empresas familiares têm inserido a Controladoria para auxiliar no processo de gestão com a finalidade de qualificar o processo decisório, pois as informações providas pela Controladoria devem ser úteis, oportunas e completas (Ortega, 2005).

Embora tenha uma estrutura organizacional similar, tem-se que as empresas familiares possuem particularidades ou fraquezas, como, por exemplo, o nepotismo, a morosidade de adaptabilidade das imposições do ambiente externo, os conflitos entre os interesses da família e da empresa e a indisciplina na destinação dos lucros e do desempenho na organização (Donnelley, 1967).

Um dos fatores que torna complexa a gestão em uma organização familiar é o fato de que a maioria das ações gerenciais se fundamenta unicamente na vontade do gestor, que também é o fundador e sócio-proprietário do investimento. No entanto, para alcançar os objetivos traçados a Controladoria, enquanto instrumento de informações contábeis que facilita o processo decisório, não deve ser uma prática que possa sucumbir às vontades familiares dos empreendedores, mas que tenha continuidade e efetivamente respalde as decisões (Müller & Beuren, 2010).

Ainda em relação aos diferenciais organizacionais e de gestão em uma organização familiar, existe ainda circunstâncias que se confundem a gestão empresarial com o poder familiar e, isto ocorre de forma a reduzir a competência e competitividade no ambiente interno e externo. Desta forma, a Controladoria pode ser um instrumento de qualificação gerencial e de divisão de poderes e obrigações, profissionalizando o processo decisório organizacional (Cohen & Santana, 2013).

Ciente de que a estrutura gerencial e organizacional da empresa familiar pode estar alicerçada nas características de seus gestores/fundadores, tem-se que a Controladoria pode tornar-se um instrumento de profissionalização do processo decisório, evitando que o envelhecimento, afastamento ou aposentadoria do fundador da empresa familiar possa torná-la fragilizada e causar o término das atividades da empresa (Beuren & Müller, 2013).

Na consolidação desta percepção tem-se que a continuidade da empresa familiar passa pela Controladoria: “[...] como órgão responsável pelo suporte de informações nas decisões, reformulações de atividades e implantação de novas regras e rotinas organizacionais” (Beuren & Müller, 2013, p.70).

A luz desta concepção é interessante compreender que para a controladoria ser executada com o alcance da eficácia nas empresas familiares é preciso que o profissional controller não seja apenas um demonstrador de informações aos acionistas, mas participe intensamente do processo decisório, mesmo não sendo membro da família, o que geralmente não ocorre nestas estruturas organizacionais (Leal & Botinha, 2013).

Tem-se ainda a observação acerca da importância da Controladoria como instrumento de direcionamento para o processo sucessório, muito embora, exista por parte da maioria dos gestores de empresas familiares, certa resistência em ter o controller como profissional com participação dinâmica na gestão e na sucessão (Leal & Botinha, 2013).

Diante a este quadro é que se estabelece a situação problema do presente estudo, pois de um lado existe a Controladoria enquanto órgão formal que exerce a sua atividade com o fim de assessorar o processo decisório e, de outro a influência das características e particularidades da empresa familiar, advindas das características dos gestores enquanto membros da família.

Nesta contextualização, neste estudo busca-se responder a seguinte questão: **Como a gestão familiar influencia nas práticas de Controladoria e como a Controladoria influencia a gestão familiar?**

O objetivo geral é **conhecer a experiência vivida pela Controladoria numa empresa familiar do Estado do Mato Grosso**. São referenciados estudos nacionais como de Borinelli (2006), Cruz (2009), Alves (2009), Müller e Beuren (2010), Beuren, Althoff e Stédile (2010), Lunkes et al. (2011) e Piva (2013). Os estudos internacionais que versam sobre os estudos de práticas em Contabilidade Gerencial¹ e que são abordados neste estudo são: Guilding, Cravens e Tayles (2000), Abdel-Kader e Luther (2008), e Baldvinsdottir, Mitchel e Norreklit (2010).

¹ Admite-se para fins deste estudo que Contabilidade Gerencial e Controladoria utilizam as mesmas práticas.

Os objetivos específicos que contribuiram para alcançar o objetivo geral do presente estudo são:

- a) identificar quais práticas da Controladoria são utilizadas numa empresa familiar de Rondonópolis-MT;
- b) conhecer se na empresa familiar o processo decisório se fundamenta nas informações da Controladoria;
- c) Apontar se as práticas da Controladoria da empresa estudada estão alinhadas com as perspectivas teóricas discutidas neste trabalho.

1.2 Justificativa e contribuição

Inicialmente justifica-se a necessidade da presente pesquisa buscar o alinhamento entre dois segmentos de estudos, a saber: Controladoria e Empresa Familiar. O fato é que estas linhas de estudo são alvos de pesquisas por estudiosos tanto no Brasil, quanto no exterior e, ao mesmo tempo, são conflitantes, como se observa na compreensão sobre os conflitos entre empresa familiar e as práticas de gestão em empresas não familiares, posto que a:

[...] companhia de tipo 'aberto' [...] estabelece de maneira 'formal' a autoridade de determinada pessoa, bem como a sua responsabilidade, *status* e a correspondente recompensa financeira com base na competência demonstrada na consecução dos objetivos da empresa, as normas familiares comumente enfatizarão a necessidade de prover às exigências da comunidade familiar (Donnelley, 1967, p. 167).

Assim, como exemplos de pesquisa que envolve a Controladoria se pode citar os estudos de Bianchi, Backes e Giongo (2006), Borinelli (2006), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) e Cavalcante et al. (2012). Vale lembrar que estudos com o título de Controladoria possíveis de acessar durante a coleta da base de informações do presente trabalho foram identificados apenas os estudos de Benčová e Kařavská (2009) e Weber (2011), excluindo-se livros e *papers*, pois internacionalmente este segmento de estudo é titulado como contabilidade gerencial.

Já empresa familiar é um assunto que tem pesquisas relevantes como Donnelley (1967), Vidigal (2000), Bird, Welsch, Astrachan, Pistrui (2002), Nenevê (2003), Allio (2004), Vago (2004) e Graves e Thomas (2006), que vão além de ressaltar a importância de pesquisar as empresas familiares abordando

as principais características que envolvem as empresas familiares como o processo de gestão, processo sucessório, nepotismo, adaptação aos requisitos impostos pelo ambiente externo, destinação dos lucros, comprometimento pessoal, profissionalização da gestão e a internacionalização do negócio familiar. Estes aspectos preenchem pontos importantes a serem observados quando se busca entender a empresa familiar.

Ademais, conforme Bellet et al. (2002, apud Müller, 2007) existem cinco razões para estudar a interface família e empresa familiar:

- I. Os negócios familiares são como uma atividade principal para motivação do ego e iniciativa pessoal.
- II. O empreendimento é visto como uma renda viável para os que não têm outra fonte de renda.
- III. Entender como os negócios familiares se ajustam aos conflitos com a vida familiar.
- IV. O estudo de estratégias administrativas em famílias que também operam negócios permite aos investigadores uma visão da maneira como comportamentos administrativos domésticos são semelhantes ou diferentes dos comportamentos empresariais.
- V. Estudar os negócios familiares mostra que, com o passar do tempo e com a mudança dos padrões pós-sucessão, as famílias e a empresa familiar se adaptam um ao outro para sobreviver.

Como se constata empresa familiar é um assunto relevante, bem como o uso da Controladoria nas empresas familiares é uma abordagem que vem ganhando maior destaque nos últimos cinco anos, como os trabalhos de Müller e Beuren (2010), Beuren, Althoff e Stédile (2010), Beuren e Müller (2013) e Leal e Botinha (2013).

No estudo de Müller e Beuren (2010, p.105) o alvo da pesquisa foi a “estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras”, em que os achados da pesquisa revelaram que a Controladoria é presente como órgão de *staff* na maioria das empresas pesquisadas e que em relação: “à abrangência, a procedimentos padronizados, funções e instrumentos de controladoria [...] as empresas mantêm práticas conforme suas necessidades e seus objetivos”. Esta constatação reforça o intuito do presente estudo que busca entender o alinhamento das práticas de

Controladoria em uma empresa familiar com relação às concepções teóricas, o que de alguma forma evidencia que há um distanciamento entre a teoria e a prática neste tipo de estudo.

A pesquisa de Beuren, Althoff e Stédile (2010, p.442-445) é um estudo multicasos, no qual o enfoque foi “analisar a práxis da controladoria em empresas familiares” que chegaram a conclusão de que existem: “posturas e atitudes que são adotadas [...] que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões”, mas que as empresas estudadas possuem diferenças provavelmente por razões “culturais, complexidade dos negócios, estrutura administrativa e modelos de gestão adotados nas empresas”.

A obra de Beuren e Müller (2013) teve como tema a “Institucionalização da Controladoria em Empresas Familiares”, e tratou da implantação da controladoria nas empresas familiares, considerando as transformações ocorridas, antes, durante e depois do uso deste instrumento de controle para a eficiência do processo decisório.

Para Leal e Botinha (2013) o tema analisado foi “Atribuições e a participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar”, em que os autores apresentaram abordagens relacionadas à importância da Controladoria não apenas na tomada de decisão, como também, no processo sucessório, ação complexa em uma empresa familiar, especialmente, quando a gestão deixa de ser de um membro da família, para ser de uma terceira pessoa, que pode ser um indivíduo com elevada capacidade gerencial, mas que enfrenta os problemas pela fragilidade de sua relação não familiar com a organização.

Justifica-se essa pesquisa ao perceber que existem estudos que tratam dos assuntos propostos na pergunta de pesquisa, porém não se ocuparam em constatar as influências exercidas pelo negócio familiar nas práticas da Controladoria, tratando de forma ampla as nuances deste instrumento no campo do processo decisório e até sucessório das empresas familiares.

Diante do exposto, busca-se primeiro uma contribuição teórica ao correlacionar Controladoria e Empresa Familiar e, em segundo lugar, o presente estudo pretende apontar uma contribuição acadêmica ao investigar sobre como a gestão familiar influencia nas práticas de Controladoria e como a Controladoria influencia gestão familiar, em uma organização do agronegócio.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Empresa familiar

Empresa familiar é assunto abordado por vários autores, como, por exemplo, Donnelley (1967), Lodi (1998), Oliveira (1999), Vidigal (2000), Bernhoeft e Gallo (2003), Vago (2004), Graves e Thomas (2006), Colin e Colin (2009) e Freitas e Barth (2011) que em suas obras constataram diversos enfoques sobre empresa familiar, dentre eles se destacam o processo sucessório, o processo de gestão, a profissionalização e a internacionalização do negócio familiar.

Conquanto diversos autores tratem amplamente sobre os aspectos e características de empresas familiares, a literatura é falha no que concerne a conceituação do que vem a ser empresa familiar. Para exemplificar as divergências conceituais e dar suporte para o que neste estudo se entende por empresa familiar segue abaixo uma tabela com algumas citações.

Tabela 1

Conceitos de Empresa Familiar

AUTOR (ES)	CONCEITO
Donnelley (1987, p. 64)	A companhia é considerada familiar, quando está perfeitamente identificada com uma família há pelo menos duas gerações e quando essa ligação resulta numa influência recíproca na política geral da firma e nos interesses e objetivos da família.
Lodi (1998, p. 6)	Empresa familiar é aquela em que a importância da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com o sobrenome da família ou com a figura de um fundador.
Werner (2004, p. 12)	A verdadeira empresa familiar é aquela que ultrapassou a primeira geração e convive com uma pleura de herdeiros e sucessores. Ou seja, uma empresa que vive com elementos que transcendem o espaço do empreendedor.
Grzybovski (2007, p. 94)	[...] um conjunto de relações sociais estabelecidas entre membros de um grupo social, orientados pela lógica familiar, que se dão no espaço empresarial, o qual envolve elementos simbólicos, étnicos e culturais do contexto.

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa nos conceitos acima apresentados, mesmo com o passar das décadas e com os diferentes conceitos para empresa familiar, tem-se que ainda não existe um consenso, porquanto se percebe que existe um tripé que perpetua conceitualmente, de que a empresa familiar tem elo com três

elementos: é um empreendimento que tem uma família como investidora; o gestor é membro da família e a estrutura organizacional deve ter continuidade em diferentes gerações da mesma família.

Neste contexto, tem-se que a característica inicial de discussão com relação à empresa familiar é o que se entende pela mesma. Corroborando com esta particularidade Venter e Kruger (2004), ao asseverar que um problema significativo na área de negócios da família é a falta de clareza das definições sobre o conceito central do negócio da família.

Já na concepção de Casillas, Vázquez e Díaz (2007, apud Freitas & Barth, 2011) a dificuldade em obter uma definição consensual sobre empresa familiar reside no fato dos negócios familiares tomarem forma de realidades multidimensionais. Os autores supracitados afirmam que isto ocorre provavelmente pelo fato dos conceitos serem construídos com base em três aspectos principais: o controle sobre a empresa; o poder sobre a empresa e a intenção de transferi-la para as futuras gerações.

No estudo de Venter e Kruger (2004) são apontados alguns pontos de discussão com relação à definição de empresa familiar, podendo ser destacados: uma única família tem o controle da propriedade, bem como o controle da gestão; o envolvimento de mais de uma geração no negócio e a percepção de estar em uma empresa familiar; e a falta de interesse nos assuntos do negócio ou em continuar o seu envolvimento por um longo prazo.

Diante destes pontos reside a falta de consenso com relação ao conceito de empresa familiar, tanto é que Moraes (2011, p.80) afirma que “não há consenso entre a comunidade acadêmica quanto ao conceito que seja capaz de abordar o que, realmente, vem a ser esse tipo de negócio”. Moraes (2011) em seu estudo constata que o conceito de empresa familiar abordados nas publicações brasileiras pesquisadas, apontam pelo menos uma ou mais das seguintes características:

- A inserção da segunda geração na empresa;
- A família detém ou não o comando e/ou a propriedade e é responsável pelo negócio familiar;
- Um ou mais integrantes da família trabalham em cargos operacionais e/ou estratégicos;
- Os valores organizacionais e familiares se influenciam;

- Há o reconhecimento da sociedade;
- Há a valorização do fundador;
- A união entre parentes e funcionários é baseada na confiança mútua;
- O processo sucessório é determinado pela família.

Donnelley (1967, p. 161), por exemplo, faz diversas considerações sobre empresa familiar, com o conceito de que empresa familiar é aquela “ligada a uma família pelo menos durante duas gerações e com ligações familiares que exerçam influência sobre as diretrizes empresariais, os interesses e objetivos da família”.

No entendimento de Grzybovski e Tedesco (1998) que argumentam acerca da ligação entre empresa e família, apontam que os pressupostos básicos desta relação é que se faz necessária à história de gerações (duas no mínimo), o envolvimento de questões afetivas; emocionais; os vínculos de parentesco, seu perfil institucional (hierarquia, herança, casamentos), seu histórico, convivência liberada ou forçada e a interação empresa/família, alicerçado pela confiança mútua entre os seus membros e na identidade de papéis e fatores organizacionais.

Ao se observar a visão dos autores Donnelley (1967) e Grzybovski e Tedesco (1998) se percebe que há um entrelaçamento entre os conceitos com relação à situação transgeracional do negócio e dos compromissos intrínsecos da empresa.

Existe uma brecha para discussão em sua abordagem, ao entender que uma empresa familiar pode ser considerada quando apresenta um ou mais dos aspectos predominantes no âmbito do negócio familiar. Neste sentido, os fundamentos que Bornholdt (2005) apresenta são: controle acionário pertencente a uma família ou seus herdeiros; os laços de famílias são determinantes para o processo sucessório; os familiares ocupam os cargos estratégicos na administração da empresa; as crenças e os valores da empresa familiar possuem vínculos com o viver da família; as ações dos familiares repercutem positiva ou negativamente na família e, por fim, os acionistas não possuem liberdade para a venda de suas ações ou quotas.

Na opinião de Lethbridge (1997, p. 7) existem três tipos de empresa familiar, “a tradicional” que mais se aproxima do conceito de instituição, pois o “capital é fechado, existe pouca transparência administrativa e financeira e a

família exerce um domínio completo sobre os negócios; a híbrida [...]”, de capital aberto em que a família continua no controle, porém há “[...] maior transparência e participação na administração por profissionais não-familiares; e a de influência familiar”, em que “a maioria das ações está em poder do mercado, mas a família”, continua com “participação acionária significativa” mesmo que não esteja afastada da administração.

Observa-se que empresa familiar é um assunto polêmico e que para envolver as suas diversas peculiaridades necessita-se de cuidados extremos, pois ao considerar que uma empresa é familiar devem ser observados aspectos como a detenção do controle acionário e gerencial da empresa; os familiares envolvidos no quadro funcional e/ou na gestão do negócio; a existência de programa de sucessão da empresa; e os valores institucionais da empresa ligados à família.

Diante das abordagens conceituais sobre a empresa familiar, tem-se para efeito do presente estudo que a concepção a ser considerada é que empresa familiar é aquela em que os membros da família participam da alta administração mantendo o controle acionário independente de ser o fundador ou ser das demais gerações.

2.1.1 As particularidades da empresa familiar

As principais particularidades que envolvem as empresas familiares são o processo de gestão, o processo sucessório, o comprometimento pessoal, a profissionalização da gestão e a internacionalização do negócio familiar. Estes aspectos serão discutidos a seguir por se entender que preenchem pontos importantes a serem observados ao tratar de abordar a empresa familiar.

2.1.1.1 O processo de gestão

O processo de gestão pode ser considerado como o processo de controle que objetiva assegurar a eficácia empresarial (Catelli; Pereira, & Vasconcelos, 2001) em que, harmonicamente, as ações conjuntas proporcionam alcançar o objetivo organizacional (Petry & Nascimento, 2009).

Com base no entendimento de Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) é possível ponderar que o processo de gestão é a garantia de que a tomada de decisão seja desenvolvida com informações oportunas, corretas, confiáveis e tempestivas ao ser composta pelas fases de planejamento, execução e controle.

Como se constata o cerne do processo de gestão de uma empresa é o principal componente para o atendimento aos objetivos organizacionais. No entanto, constata-se que a gestão é realizada por pessoas e que estando em um ambiente familiar, pode a influência das relações familiares afetar o alcance dos objetivos organizacionais.

Nesta perspectiva é que residem alguns problemas, como esclarecem Najjar e Bernhoeft (2004) ao apontar o fato do tomador de decisão ser um membro da família controladora da empresa e a disputa pela participação na gestão.

Com relação ao primeiro problema apresentado infere-se que quando o tomador de decisão é um membro da família os valores individuais tendem a sobrepor aos valores institucionais. Este fato pode revelar circunstâncias como a falta de responsabilidade/compromisso dos membros da família, a falta de discricção na administração financeira, a não utilização de pessoas talentosas na administração por não ser membro da família e conflitos familiares, que influenciam na gestão empresarial. Donnelley (1967, p. 167) afirma que estes “abusos são de certa forma esperados numa empresa familiar, particularmente quando a família não logrou desenvolver uma atitude de responsabilidade com relação à companhia” o que assinala que de alguma forma “as necessidades da companhia poderão ceder lugar às necessidades da família”.

O outro aspecto apontado como situação problemática é a disputa pela participação na gestão, em que um membro pode ser escolhido por favoritismo e não por competência profissional. Neste aspecto, Lodi (1998, p. 14) assevera que “no caso de conflito de interesse na seleção de familiares, o interesse da empresa deve ter prioridade sobre o da Família”, e argumenta ainda que “preservada a racionalidade da empresa, a família terá sua subsistência garantida”.

Estes pontos discutidos esclarecem que o ambiente familiar deve ser respeitado por seus integrantes e não se pode incorrer nestes problemas para

que a empresa familiar possa, segundo sua estrutura organizacional interna, alcançar vantagem competitiva.

2.1.1.2 O processo sucessório

Muito embora exista uma tendência na discussão da Controladoria como alicerce para o processo decisório, Colin e Colin (2009) pontuam a importância de utilizar esta ferramenta como fundamento para o processo sucessório.

Adachi (2006, p. 173) afirma que, “a sucessão é um processo que não pode ser adiado eternamente, já que a vida de todo fundador não é infinita”. Ao abordar este assunto se observa que o processo de sucessão é um dos principais aspectos que influenciam a empresa familiar, provavelmente por estar ligado à transferência do controle/comando² do negócio da família em que, de alguma forma, se espera a morte do fundador da empresa.

Dentre as várias circunstâncias que influenciam o processo de sucessão podem ser destacados a disputa pelo poder entre os membros da família e a sobrevivência do negócio familiar.

Com relação à disputa pelo poder Adachi (2006, p. 185) pontua que “comportamentos competitivos e até destrutivos fazem parte do histórico entre herdeiros e sucessores dentro de empresas familiares...” e que “[...] muitas brigas têm amparo em razões emocionais e irracionais...” acarretando, algumas vezes, “[...] efeitos negativos para as empresas”. Na busca de contornar e precaver-se a tais problemas, Leone, Silva e Fernandes (1996, p. 29) argumentam que o “planejamento e a organização do processo sucessório” mostram-se como uma alternativa viável.

O processo de sucessão impacta na perspectiva de sobrevivência da empresa, como pontua Allio (2004), apenas um terço das empresas familiares sobrevive à segunda geração, somente 12% destas sobrevivem até a terceira geração e um índice de 3% chega a operar no quarto nível de geração ou mais. Estes dados demonstram que a transferência intergeracional da empresa tende a decair ao longo do tempo e que os fundadores não se sentem seguros de passar a empresa para seus sucessores consanguíneos, o que evidencia a falta

² A passagem do controle/comando da empresa familiar pode ser realizada para não familiares, perspectiva não abordada no presente estudo.

de preparação e a inexistência de um planejamento do processo sucessório, que gera prejuízos para as gerações futuras.

Com base na pesquisa de Bortoli Neto e Moreira (2001), que investigaram dez empresas tendo como instrumento de coleta de informações um questionário aplicado aos fundadores e sucessores, que a principal dificuldade para a realização da sucessão é a falta de planejamento.

Destes casos analisados se constatou que o processo sucessório é um dos entraves da empresa familiar. Lodi (1998, p. 9) ao discutir sobre as peculiaridades que influenciam o processo sucessório descreve que “é mais difícil a administração da empresa familiar do que a de uma empresa já profissionalizada ou a de uma subsidiária de multinacional”.

Por fim, se destaca que as empresas familiares estão suscetíveis a um nepotismo que ocorre de forma natural, pois os fundadores, em sua maioria, acreditam ser a melhor opção o repasse do comando/controle aos seus herdeiros. Neste tocante, Donnelley (1967, p. 172) assevera que, “o nepotismo enfraquece as posições dos atuais administradores, forçando-os a carregar o fardo da incompetência dos protegidos”. E, ainda que as empresas devam “preocupar-se com o favoritismo que tende a desenvolver-se nas suas diretrizes de pessoal” para que não fiquem em uma “posição desvantajosa com relação aos seus competidores”, pois estes possuem mais opções para repassar o controle/comando da empresa.

2.1.1.3 O comprometimento pessoal

A eficiência e eficácia da empresa dependem de diversos fatores, dentre os quais se considera que esteja o comprometimento pessoal com o sucesso da organização e a sua continuidade no mercado.

O comprometimento pessoal na empresa familiar é positivamente refletido no modelo de três círculos de Gersick, Davis, Hampton, and Lansberg (1997, p. 6) em que se pode constatar a relação de cada pessoa com o negócio familiar, sendo perceptível três subsistemas independentes, mas superpostos: gestão, propriedade e família, conforme apresentada na figura 1.

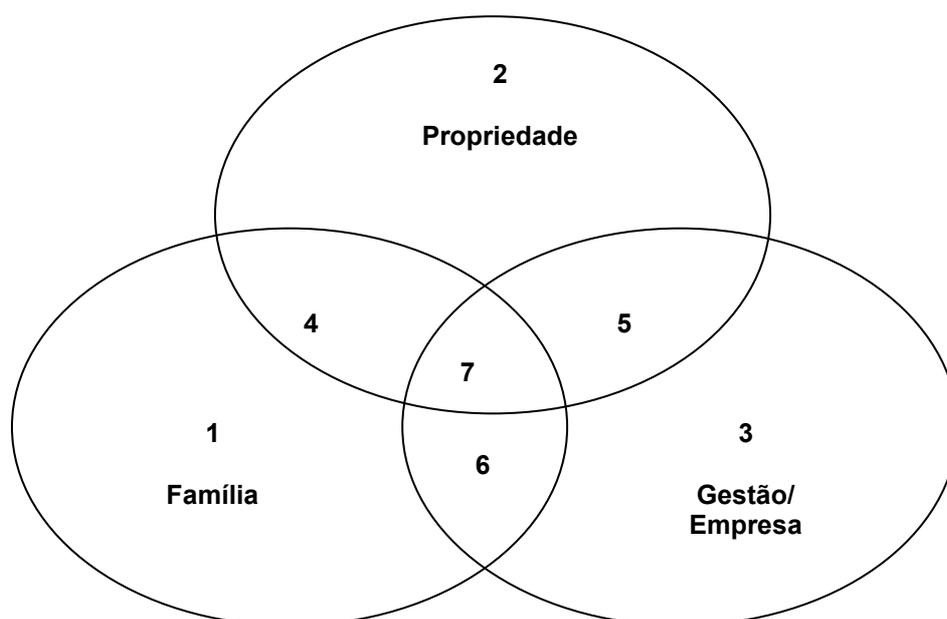


Figura 1. Modelo de Três Círculos da Empresa Familiar.

Fonte: De "Generation to generation: Life cycles of the family business", de K. Gersick, J. A. Davis, M. M. Hampton, & I. Lansberg (1997, p. 6).

Nestes subsistemas qualquer pessoa é possível de ser identificada em uma empresa familiar, sendo localizada a sua relação com um dos sete setores formados pelos círculos superpostos dos subsistemas. Assim, diante da figura 1 se tem a seguinte relação dos indivíduos neste subsistema.

- 1 – Membro familiar que não participa da gestão e nem tem parte da propriedade;
- 2 – Indivíduo que tem parte da empresa, mas não trabalha nela e não é membro da família (acionistas);
- 3 – Indivíduo que trabalha na empresa, mas não é membro da família e nem parte do negócio (funcionário/colaborador);
- 4 – Membro da família que tem parte do negócio;
- 5 – Acionista da empresa que trabalha no negócio;
- 6 – Membro da família que trabalha no negócio;
- 7 – Membro da família que trabalha no negócio e tem parte da empresa.

É observável que cada indivíduo irá buscar a satisfação de suas próprias necessidades e é desta situação que nascem os conflitos de interesse. No entanto, o surgimento de tais conflitos pode estar ligado a debilidade financeira, sendo que nem sempre estes são prejudiciais ao grupo, podem existir casos em

que os conflitos se revelem como fator de vitalidade, pois, os sacrifícios pessoais dos entes familiares podem traçar condições para a manutenção da empresa nos períodos de dificuldades (Donnelley, 1967).

As situações vivenciadas nas empresas familiares podem gerar casos de autossacrifício que se relacionam a concepção de lealdade cega, em que os interesses pessoais ou familiares sobrepõem os interesses e objetivos da empresa, causando prejuízos ao negócio familiar (Allio, 2004).

Um processo de harmonização das relações nas empresas familiares e formas de manutenção no mercado da estrutura organizacional são realidades que dependem de diversos fatores, dentre os quais a não confusão dos objetivos pessoais com os organizacionais e o equilíbrio das relações familiares e as relações empresariais, permitindo a continuidade das empresas familiares no mercado, mesmo após três ou quatro gerações (Gersick et al., 1997).

Quando o interesse pessoal e familiar está acima dos objetivos organizacionais da empresa familiar, ocorre um processo de nepotismo em que familiares recebem trabalhos que não estão preparados para realizar, mas são protegidos em nome da manutenção de um poder que pode fazer sucumbir a empresa (Allio, 2004).

As relações familiares precisam ser harmoniosas para que exista um ambiente adequado para o crescimento da empresa, porém, o nepotismo ou a adesão cega e inconsequente as decisões de um gestor, por ser membro da família, são fatores que podem reduzir a competência do desempenho das atividades na empresa e sua competitividade no mercado. E por fim, se destaca a premiação desproporcional pela compensação desigual, em que membros da família mesmo sem a competência exigida na execução das atividades laborais possuem salários mais elevados em detrimento à remuneração paga para outros profissionais que embora sejam competentes não são membros da família proprietária da empresa (Allio, 2004).

Nesta seara, o empenho dos membros familiares é uma das diferenças com relação a empresas não familiares, pois para o bem estar da família pode-se chegar ao autossacrifício, quando solicitado. Em contrapartida, podem ocorrer situações em que o empenho e a entrega não são adotados pelos membros familiares, o que impõe restrições ao profissionalismo do comportamento empresarial e trazem consigo “[...] níveis de tensão, raiva,

confusão e desespero que podem destruir [...] boas empresas e famílias sadias” (Gersick et al., 1997, p. 3).

Assim, como forma de se antecipar o modelo de três círculos proposto por Gersick et al. (1997) proporciona a compreensão da fonte de conflitos interpessoais, dilema de papéis, prioridades e limites em empresas familiares.

O comprometimento pessoal deve ser com a empresa e não apenas com a família, sendo que a unidade deve estar presente entre todas as pessoas independente do cargo ocupado na empresa ou grau de parentesco, pois somente a partir deste compromisso consciente é que poderá haver responsabilidade no desempenho de todas as atividades (Bernhoeft & Gallo, 2003).

A complexidade das relações interpessoais familiares não pode afetar as atividades da empresa familiar, nem mesmo as decisões dos gestores. Assim, os gestores devem ter a capacidade de separar os interesses próprios ou de alguns membros da família, dos interesses da organização, evitando o nepotismo e o privilégio para alguns, mas, também agindo de forma a buscar a unidade e o compromisso com todos os membros formadores da empresa, sejam da família ou não (Bernhoeft & Gallo, 2003).

O comprometimento pessoal com a gestão em uma empresa familiar pode constituir um elemento de melhoria da qualidade produtiva organizacional ou um instrumento de discórdia, dependendo da forma de condução do processo de gestão daqueles membros da família que se encontram em funções hierárquicas de comando. Neste sentido, vale ressaltar a importância e necessidade do processo de profissionalização da gestão (Machado-da-Silva & Fonseca, 2010).

2.1.1.4 A profissionalização da gestão

Uma empresa que busca sua permanência no competitivo mercado, independente do segmento em que atua, precisa priorizar a qualidade das atividades dos gestores, tanto quanto da qualidade dos demais profissionais que atuam na equipe. Assim, a profissionalização das empresas familiares tem sido uma área que tem atraído a atenção de pesquisadores de empresas familiares, uma vez que continua a ser um desafio para estas empresas, pois em muitos casos o gestor em uma empresa familiar atua não por competência ou

capacidade de liderança, mas por pertencer à família proprietária do negócio (Hall & Nordqvist, 2008).

Considera-se que a gestão é função demasiadamente importante em uma empresa para que o critério de escolha seja apenas o parentesco com a família proprietária do negócio. A partir desta concepção, tem-se que a profissionalização é necessária pelo fato que uma empresa sem gestores profissionais na alta administração está sujeita ao insucesso (Freitas & Barth, 2011).

As pesquisas em negócios familiares preconizam a promoção da profissionalização em empresas familiares, com foco na criação de processos e procedimentos fundamentados em princípios de boa gestão. No entanto, ao tratar sobre gestão profissional no negócio familiar a sugestão é que este profissional possa ser visto no contexto mais amplo, incluindo as dimensões socioculturais, posto que a visão existente quanto à profissionalização seja simplista e alheia às correntes socioculturais das empresas familiares (Hall & Nordqvist, 2008).

A literatura existente defende que os gestores profissionais têm trazido para a objetividade e racionalidade a empresa familiar, presumindo-se que os membros da família não são treinados profissionalmente e não são objetivos na gestão dos negócios. No entanto, há que se considerar que esta verdade não é única, posto que membros da família também possam ter capacitação gerencial formal e educação (Hall & Nordqvist, 2008).

Aponta-se assim, a existência de duas dimensões de competência de profissionalização. A primeira vem a ser um conjunto de competências formais que incluem treinamento formal de gestão e educação, objetividade, racionalidade e tomada de decisão alicerçada em uma abordagem analítica (impessoal e não emocional). A segunda relaciona-se as competências culturais, que incluem as dimensões socioculturais, como valores, normas e significados da família proprietária (Hall & Nordqvist, 2008).

Estes valores, normas, objetivos e significados são continuamente criados e recriados ao longo do tempo na interação social e comunicação na família e nos negócios. Assim, a gestão está profundamente enraizada nos contextos sociais e culturais em que é promulgada. Porém, a propriedade (empresa) e a

gestão devem estar dissociadas, para que o processo decisório seja profissional (Oliveira; Albuquerque, & Pereira, 2012).

Para a profissionalização da gestão em uma empresa familiar somente a competência formal não é suficiente para estar na alta administração é preciso ser eficaz, assim é indispensável ser sensível a valores e normas enraizadas na propriedade familiar, bem como aos seus objetivos, além é claro de ter competência para a prática das ações com o alcance de resultados (Hall & Nordqvist, 2008).

No ambiente familiar deve-se entender que:

Profissionalizar não é apenas criar uma estrutura organizacional copiada de algum manual de administração, nem muito menos simplesmente entregar a administração dos negócios a um profissional. O processo de profissionalização tem que se iniciar pela família, pois ela detém, no momento ou potencialmente, todo o direito sobre a vida ou a morte da empresa [...] o trabalho deve ser feito simultaneamente em três pontos: Família, propriedade e administração (Bernhoeft, 1989, p. 21-22).

Neste sentido, a profissionalização não deve ser vista apenas pelo lado administrativo nem tampouco ser definida como a entrega da condução da organização para um profissional que não pertença à família. O processo de profissionalização deve ser executado de maneira ampla, incluindo várias ações, como, por exemplo, estimular os colaboradores a entender o perfil do negócio assim como profissionalizar os integrantes da família (Bernhoeft, 1989). Com relação à família Bernhoeft (1989, p. 22) defende que esta “[...] deve ser preparada para entender que ela não é uma família comum, mas que, conjuntamente com prestígio, vem a responsabilidade inerente aos efeitos de seus atos”.

Tem-se ainda que de acordo com Bernhoeft (1989, p. 19) “[...] ao falarmos em profissionalização da empresa familiar é importante considerar que ela não se refere, exclusivamente, aos aspectos organizacionais”, mas que a mudança na estrutura deverá ser precedida pela conscientização de quem detém a propriedade e da necessidade imperativa da separação entre a família, a propriedade e a gestão. É importante salientar que profissionalização da gestão não significa o afastamento puro e simples de todos os membros da família da direção da empresa e, sim, de prevalência do critério da vocação e da competência entre os administradores escolhidos para gerir o negócio.

2.1.1.5 A internacionalização do negócio familiar

A internacionalização é a estratégia de maior complexidade em uma empresa, todavia é na atualidade uma necessidade para àquelas que buscam sua permanência no mercado, devido ao processo de globalização dos mercados e a necessidade de buscar novos mercados para os produtos e serviços oferecidos. Esta realidade torna-se ainda mais complexa no ambiente das empresas familiares, necessitando de uma concentração de esforços para o alcance do sucesso (Mealha, 2011).

Para que ocorra a internacionalização da empresa familiar com os resultados esperados é preciso que a mesma tenha capacidade de desenvolvimento competente das atividades no mercado internacional, para isso precisa avaliar a sua capacidade de maximizar os recursos existentes e atender os desejos e necessidades deste mercado, buscando construir uma vantagem competitiva globalizada (Aicep, 2009).

Um crescimento eficaz internacionalmente depende, dentre outros fatores, que a empresa tenha a capacidade de avaliar, reconfigurar e alavancar seus recursos, a fim de aproveitar as oportunidades que se apresentam no mercado internacional (Graves & Thomas, 2006).

É preciso considerar que as empresas familiares são atualmente importantes representantes na economia mundial e, desta forma, “[...] também estão sujeitas às transformações na atual dinâmica dos negócios, ou seja, são sensíveis cada vez mais ao processo de globalização e internacionalização a que passam as organizações” (Almeida, 2010, p.7).

A concepção de Graves e Thomas (2008) existem três determinantes fundamentais para a internacionalização de empresas familiares: o nível de compromisso para internacionalização; os recursos financeiros disponíveis e a habilidade para empreender e usar esses recursos no desenvolvimento de capacidades exigidas.

Existem na análise de Mealha (2011) seis determinantes para a internacionalização, tais como: envolvimento familiar; estratégias que envolvem especialmente a profissionalização da gestão; envolvimento externo com o

mercado; dimensão (fortalecimento financeiro); desempenho organizacional e conhecimento organizacional.

Para que não apenas a empresa familiar possa desenvolver um processo de internacionalização, mas também possa ter vida longa neste processo, a estrutura organizacional deve ter capacidade de adaptação e recursos que lhe permitam investir em inovação e transformação quando necessário, pois só assim poderá alcançar bons resultados (Mealha, 2011).

Este processo de internacionalização não é simplificado, não depende unicamente do desejo do empreendedor ou de algum gestor membro da empresa familiar, antes é elemento dependente da capacidade de mudança e transformação que a empresa possa ter, bem como, da disponibilidade em vencer obstáculos impostos pelo cotidiano do complexo e competitivo mercado internacional (Meller-da-Silva & Tatto, 2008).

Ressaltam ainda Meller-da-Silva e Tatto (2008, p.12) que o, “[...] caminho da internacionalização é difícil e exigente em termos de persistência, visão estratégica de médio prazo, capacidade de decisão e de inovação”, deste modo, na decisão da internacionalização da empresa, deve também existir o amplo conhecimento acerca da capacidade desta de se manter no mercado internacional de forma competitiva.

A importância do gestor no processo de internacionalização pode ser observada a partir do entendimento de Oliveira (2011, p.111) de que a realidade da internacionalização, “[...] demanda um novo perfil de gestor, o ‘executivo global’, cosmopolita, negociador, comunicador intercultural, capaz de criar sinergia e de liderar mudanças. [...]”, isto remete para a imprescindibilidade da profissionalização do gestor.

O processo de globalização do mercado e de internacionalização das empresas abriu um contingente de oportunidades que podem ser exploradas, porém, esta realidade não surge sem um processo de qualificação de toda a estrutura organizacional que buscará a conquista de mercados fora de seu país inclusive do processo de profissionalização dos gestores e de capacitação de toda a equipe (Oliveira, 2011).

Assim, para que ocorra de forma satisfatória este processo de internacionalização cabe aos gestores utilizarem todos os instrumentos, que

efetivamente embasam o processo decisório com benefícios para a capacitação organizacional, estando à controladoria neste contexto.

2.2 Controladoria

Neste tópico são apresentados os aspectos considerados relevantes quando se aborda o tema Controladoria. Assim, serão expostos um breve histórico da Controladoria, conceito, missão e objetivos e seus instrumentos.

O surgimento da Controladoria está associado ao limiar do século XX em que as grandes corporações norte-americanas motivadas pela verticalização, diversificação e expansão geográfica, necessitaram que fossem geradas informações capazes de dar suporte ao processo decisório (Beuren, 2002; Borges; Parisi, & Gil, 2005). Este fato contribuiu para a evolução administrativa e o advento do controller, profissional responsável pela Controladoria que em 1920 surgiu nos organogramas das empresas *General Motors* sendo chamado de “*Comptroller*” e na *Dupont* em 1921 como “*Treasurer Assistant Comptroller*” (Beuren, 2002; Calijuri; Santos, & Santos, 2005).

Desde o início do século XXI, no ambiente moderno dos negócios é possível perceber uma evolução natural da contabilidade, pois o contador que apenas registrava eventos passados e emitia demonstrações financeiras periódicas cedeu espaço para a concepção da contabilidade gerencial, que impulsionada pelo advento da informática passou a proporcionar informações que servem de apoio à tomada de decisão (Martin, 2002; Roehl-Anderson & Bragg, 2008). Neste contexto, se pode constatar que os controllers necessitam se adaptar às necessidades dos usuários da informação, principalmente no âmbito interno, pois o ambiente empresarial tornou-se mais atrativo e a administração cada dia mais almeja a otimização dos resultados com uma melhor gestão dos recursos (Nascimento & Reginatto, 2009).

Nesse cenário está inserida a Controladoria, por ampliar os conhecimentos que possibilitam aos gestores melhor compreensão acerca do processo decisório em toda a sua amplitude, permitindo a eficácia gerencial necessária para a condução da empresa a resultados econômicos otimizados e à própria continuidade (Nascimento & Reginatto, 2009).

A Controladoria ao facilitar o processo de gestão das organizações contribui para que a tomada de decisão seja eficiente e, conseqüentemente, alcance a eficácia organizacional. A participação da Controladoria se revela significativa nesse processo, pois ao atuar de forma sistêmica e contínua e pela interação com todas as áreas da empresa, proporciona aos gestores as informações pertinentes para o alcance de um resultado otimizado. Assim, a obtenção da eficácia de tais decisões pode ser facilitada pela existência da Controladoria sendo de sua responsabilidade a integração e monitoramento do processo decisório (Bianchi; Backes, & Giongo, 2006).

Diante da discussão, se pode inferir que a Controladoria representa o principal caminho para a tomada de decisão de forma coerente e precisa, pois ao monitorar e interagir no ambiente organizacional com o auxílio dos sistemas de informação viabiliza o processo de gestão e o alcance do resultado econômico (financeiro e operacional) no cumprimento da missão na atuação sistêmica e contínua. Devido a este fato, se entende que a Controladoria deve ser o alvo na avaliação da organização para se constatar a institucionalização dos hábitos e rotinas e por sumariar e representar a eficiência da empresa como um todo.

2.2.1 Conceito

O conceito de Controladoria é tratado sob duas vertentes: como unidade administrativa e como ramo de conhecimento. Neste aspecto podem ser observados alguns autores que tratam a Controladoria como unidade administrativa como na tabela 2 a seguir.

Tabela 2

Conceitos de controladoria como unidade administrativa

AUTOR (ES)	CONCEITO
Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 85)	[...] tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.
Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344)	[...] é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão - quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações - e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.
Peleias (2002, p. 13)	[...] é definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Essas decisões se referem à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas nas organizações, para que a eficácia empresarial seja assegurada.
Nascimento e Reginato (2009, p. 2)	[...] tem a função de promover a eficácia das decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e, principalmente, suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante desta tabela há de se destacar que a abordagem elaborada por Borinelli (2006) com relação ao conceito de Controladoria é mais extensa, pois concatenou os principais enfoques dados por diversos autores e listou o que a literatura consultada aponta com relação o que é; o que faz e para que serve este instrumento de controle. Diante desta trajetória percorrida, com foco na concepção de unidade administrativa, o autor constituiu o seguinte conceito:

Controladoria é o *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 demandadas (i) para *assessorar* as demais unidades organizacionais durante todo o *processo de gestão* – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um *resultado* organizacional sinérgico e *otimizado*, bem como (ii) pelos *agentes externos* que se relacionam com a empresa, para suas *tomadas de decisões* (Borinelli, 2006, p.198) [grifo nosso].

Os trechos acima negritados constituem de certa forma a essência da Controladoria enquanto unidade organizacional. Mesmo de forma lúdica,

conforme Slomski (2005) apresenta a Controladoria em que entende ser a busca do ótimo em qualquer ente, é possível observar elementos presentes na base conceitual apontada por Borinelli (2006).

Na visão de Slomski (2005) a Controladoria:

[...] poderia ser sinônimo de concerto musical, ou seja, é aquele *órgão*, departamento, secretaria que fará com que haja uma *sinfonia* (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um *órgão* que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os *instrumentos* toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a *maximização* do resultado global da entidade (Slomski, 2005, p.15) [grifo nosso].

Este paralelo entre os dois pontos de vista apresentados acima mostram a sua correlação em alguns pontos. Primeiro, que a Controladoria precisa estar formalizada como unidade administrativa da empresa, ou seja, é necessária a existência de um *órgão* formal, lembrando que Borinelli (2006) comenta que algumas empresas não utilizam o termo Controladoria.

Um segundo item a ser observado é a preocupação com o resultado da entidade, quer seja financeiro, econômico ou operacional, pois nas abordagens dos autores se percebe ser imprescindível que a Controladoria contribua para o alcance da excelência numa busca quase incessante da maximização ou otimização do resultado.

Nos trechos transcritos na íntegra de Borinelli (2006) e Slomski (2005) ainda se percebe uma conexão entre controle e sinfonia, pelo fato de ser possível constatar que para se chegar ao resultado otimizado, precisa ter cuidados para que não tenha inconformidades com relação ao objetivo organizacional.

Uma última aproximação dos pontos de vista dos autores é com relação ao processo de gestão e instrumentos, esta proximidade se visualiza como uma característica fundamental para se chegar ao resultado devido, que representam os meios pelos quais a Controladoria realiza o seu papel junto à administração da empresa.

Assim, embasado na perspectiva de Horngren (1986), se pode entender que a Controladoria representada pelo controller realmente controla, pois, ao fazer relatórios e interpretar dados este profissional exerce força, influência ou

projeta atitudes que induz a administração a tomar decisões lógicas e compatíveis com os objetivos organizacionais.

A luz desta concepção vale lembrar que a Controladoria também é reconhecida como ramo do conhecimento, conforme consta na tabela 3 abaixo por alguns autores.

Tabela 3

Conceitos de controladoria como ramo do conhecimento

AUTOR (ES)	CONCEITO
Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 96)	[...] conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.
Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 345)	[...] apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Peleias (2002, p. 13)	[...] se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.
Nascimento e Reginato (2010, p. 124)	[...] está voltada para o estudo de teorias e temas que permitam ao profissional dessa área entender a complexidade do processo decisório e as razões pelas quais cada gestor tem as suas próprias características, no que tange à forma como toma suas decisões.

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor.

Sob este enfoque Borinelli (2006, p.105) argumenta que a Controladoria constitui um “conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

De tal modo é pertinaz conhecer não apenas a Controladoria, mas também as atividade e funções do profissional controller, o qual na atualidade vem ocupando espaço de maior nível de responsabilidade no processo decisório e sucessório das empresas familiares.

2.2.2 Atividades e funções do Controller

Há que se compreender as funções como os atos a serem executados com a intenção de alcançar um objetivo específico. Todavia, é preciso salientar que tais atos devem ser elaborados de forma consciente visto que, de acordo com Catelli (1999, p.375), “[...] os propósitos por que as funções ou atos são desempenhados são geralmente referidos como objetivos”.

Sobre as funções básicas da Controladoria Brito escreve que estas são:

- a) planejamento: estabelecer e manter um projeto integrado de operações de curto e longo prazos, de acordo com as metas e objetivos da empresa [...]
- b) controle: produzir e revisar modelos para apreciar a performance e para fornecer linhas gerais e base à gerência, [...]
- c) relatórios: planejar, examinar e interpretar os resultados financeiros para que sejam usados no processo decisório pela gerência, a fim de as informações, após analisadas, servirem de referência para os objetivos da empresa [...]
- d) contabilidade: organizar todas as transações financeiras nos livros comerciais, escriturando as contas de toda a empresa, fornecendo informações essenciais para a gerência poder planejar e controlar de forma adequada os negócios da empresa;
- e) outras responsabilidades: promover o relacionamento com investidores, órgãos reguladores, auditores externos, responsáveis pela área tributária e programas de segurança, entre outras (Brito, 2003, p.21-22).

Tem-se que a partir da identificação das funções da Controladoria é possível observar as atividades desempenhadas pelos profissionais controllers que são: informar; motivar; coordenar; avaliar; planejar e acompanhar os processos de gestão da empresa, bem como, fornecer informações para outros processos como o sucessório e a internacionalização das empresas (Oliveira; Perez, & Silva, 2002).

As funções do profissional controller diferenciam de uma empresa para outra, dependendo de diversas variáveis como o porte e estrutura da organização, a função exercida pelo setor de controladoria e os vários níveis da administração.

Ao escrever sobre as diversas funções do controller tem-se que:

É ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, visto ser ele o responsável pelo sistema de informação da empresa. No entanto, não é atribuição sua dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência

mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa. Nesse sentido, o *controller* deve ter capacidade técnica para realizar as tarefas que lhe são designadas, bem como gerenciar o pessoal subordinado. Não obstante, atualmente a dinâmica dos ambientes interno e externo da empresa requer que esteja a par de todos os aspectos que afetam a situação presente e futura da organização e, por consequência deve ser justo, honesto e verdadeiro no que concerne ao fornecimento de informações para seus diferentes tipos de usuários, não privilegiando uns em detrimento de outros [...] (Beuren, 2002, p.23).

O controller é um profissional multifuncional que tem sua função ampliada a partir das dimensões da empresa e, também da filosofia que orienta os gestores. Embora tenha função gerencial básica, a principal função deste profissional é compilar, sintetizar e analisar informações geradas pelo sistema de informação (Kanitz, 1976).

Existem ainda outras funções básicas do profissional controller, quais sejam: a auditoria contínua dos registros nas contas da empresa; apuração de custos de produção e distribuição; contagem física e levantamento de custos dos inventários; aprovação de pagamentos e revisão de aspectos financeiros, dentre outras que estão diretamente ligadas com o sistema de informação para o processo decisório, sendo este profissional responsável por importantes competências para gestão da empresa (Roehl-Anderson & Bragg, 2008).

O profissional controller precisa ter aptidões que lhe permitam executar com competência, habilidade e eficiência as atividades concernentes a sua função e primar pela eficácia organizacional a partir de suas informações aos gestores, contribuindo para o equilíbrio interno gerencial das empresas (Beuren, 2002).

2.2.3 Missão

Na visão de Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 346) a Controladoria tem como missão “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”, já Borinelli (2006, p. 209) argumenta que a missão da Controladoria “é assegurar, ou seja, dar condições para que o resultado econômico seja otimizado a partir das ações de cada uma das unidades e funções organizacionais”. Neste âmbito, se destaca que a Controladoria mantém a sua relevância no processo decisório ao incorporar e integrar a missão

organizacional viabilizando a tomada de decisão pelos gestores propiciando a sua continuidade (Martin, 2002).

A Controladoria, não pode assim ser entendida como uma ferramenta ou método, portanto se faz imprescindível dividi-la em duas vertentes de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001) em ramo do conhecimento e como órgão administrativo, ou conforme Borinelli (2006) em três perspectivas: ramo do conhecimento; conjunto de atividades, funções e artefatos e órgão do sistema organizacional das empresas, sendo entendidas, em paralelo, na visão de Nascimento e Reginato (2009) como dimensões. Aclara-se que na construção do presente estudo será utilizada apenas a concepção de organismo do sistema organizacional para análise.

A empresa é um sistema aberto que para o bom funcionamento necessita de profissionais que atuam em diversas áreas, buscando maximizar os recursos econômicos, sociais e humanos, tendo a Controladoria com missão zelar por estes recursos e possibilitar a continuidade da empresa, otimizando resultados organizacionais (Figueiredo & Caggiano, 2004).

A missão da Controladoria também pode ser compreendida como o suporte de todo processo de gestão na empresa, que utilizando o sistema informacional apoia e alicerça o processo de gestão (Padoveze, 2008).

Assim, para que a Controladoria desenvolva as suas atividades são empregados como instrumentos de viabilidade para o cumprimento da missão os sistemas de informação e o processo de gestão (Almeida; Parisi, & Pereira, 2001).

2.2.4 Instrumentos

O papel da Controladoria no processo de gestão, que compreende o planejamento, execução e controle das atividades é proporcionar aos gestores os meios para atingir a eficácia organizacional, de modo que as decisões estejam voltadas à harmonia operacional e que sejam sempre tomadas à luz dos objetivos globais da organização (Bianchi; Backes, & Giongo, 2006).

Compreende-se que o planejamento é um dos principais instrumentos para que a empresa possa alcançar suas metas, permitindo que as funções administrativas sejam executadas de forma a permitir o alcance do sucesso.

Sob este aspecto tem-se o entendimento de Glautier & Underdown (1991, p.439, apud Parisi, 2011, p.102) que: “[...] planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionada para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista”.

Pontua-se que o planejamento é instrumento capacitador da empresa, sendo realizado não somente devido ao processo de globalização ou de incertezas em que a empresa está inserida, mas como instrumento direcionador das ações a serem executadas (Oliveira, 2001).

Ainda com relação ao planejamento este pode ser executado de forma estratégica ou operacional. Isto posto, entende-se que o planejamento estratégico constitui a forma de estabelecimento das metas a longo prazo, trabalhando os meios disponíveis para que se possa alcançá-las, isto é, envolvendo todos os aspectos organizacionais, bem como seu ambiente interno e externo no qual a empresa está inserida (Lacombe & Hailborn, 2003).

Aponta-se que o planejamento operacional é um instrumento de detalhamento das alternativas selecionadas e possui relação com os recursos, produtos, volumes, preços e outras variáveis, que compreende um horizonte de tempo (curto; médio e longo prazos), isto significa que se trata de uma programação criada próxima da realização das atividades e de forma segura (Peleias, 2002).

Considera-se que teoricamente o planejamento busca assegurar a eficácia organizacional, compondo assim as fases do processo de gestão, como se observa na Tabela 4:

Tabela 4

Fases do processo de gestão no modelo de gestão econômica

Planejamento estratégico	<ol style="list-style-type: none"> 1. Oportunidades 2. Ameaças 3. Pontos fortes 4. Pontos fracos 5. Produtos dessa fase; diretrizes estratégicas, políticas e os macro-objetivos organizacionais.
Planejamento operacional	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais. 2. Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento da alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros. 3. Programa (ajustes no plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e

	o da execução do plano, no período.
Execução	4. Fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle	5. Fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Nota. Fonte: De A. B. S. Oliveira, "Planejamento, planejamento de lucro. In A. Catelli (Org.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON* (2a ed.), p. 157.

Como se observa na Tabela 4, além dos planejamentos estratégico e operacional o processo de gestão se embasa em mais dois instrumentos o processo de execução e o controle.

Aponta-se que a execução constitui a prática ou implementação do plano, sendo que é nesta fase, conforme esclarece Parisi (2011, p.115) que a empresa: "[...] comprova se é empreendedora e de alto desempenho ou se é uma 'empresa de *power point*', ou seja, faz planos maravilhosos e graficamente bonitos, mas que nunca saem dos *slides* para a realização".

Contempla-se que o alcance dos objetivos e metas traçados no planejamento se relacionam com o potencial de execução da empresa, constituindo o primeiro como orientador do segundo, pois se não existisse planejamento as ações da execução poderiam se tornar desarticuladas e não alcançar as realizações estratégicas necessárias para o alcance dos objetivos traçados (Parisi, 2011).

Com relação ao controle, tem-se o entendimento de Nascimento e Reginato (2010, p. 60) que: "é inócua planejar se não ocorre controle sobre a execução do planejamento. É nessa fase que os resultados realizados e alcançados são cotejados com aqueles esperados, [...]".

O controle é uma das relevantes atividades dos profissionais controllers que auxiliam diretamente no processo de gestão, tendo em vista que fornece informações que permitem a decisão e ação dos gestores, sendo assim, possui um papel complementar na empresa, e atua em diferentes atividades constituindo-se um processo complexo que, contudo, simplifica as ações da gestão (Weber, 2011).

A competitividade de uma empresa ocorre quando existe a Controladoria para auxiliar na gestão de recursos de forma adequada, em que é seguido o padrão de um modelo de processo de gestão que atua a partir de três componentes complementares, porém interdependentes: o inventário de recursos; a agregação de recursos e a elevação destes (Sirmon & Hitt, 2003).

Para sobreviver à competitividade do mercado globalizado a empresa familiar precisa ter um processo de gestão estratégica, sendo que a sua base envolve o alcance de resultados de desempenho que viabilizem as empresas, ser competitivas a longo prazo, não tendo assim somente resultados imediatos, mas permitindo o alcance de metas mais ousadas que necessitam de um prazo dilatado (Habbershon; Williams, & Macmillan, 2003).

Em análise, a Controladoria enquanto elemento atuante no processo de gestão tem-se o entendimento de que:

A controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis (Bianchi; Backes, & Giongo, 2006, p.3).

O funcionamento adequado da empresa é dependente dos recursos de informação, constituindo-se estes a matéria prima do processo de gestão. Mas, para que efetivamente possa ser utilizado de forma a tornar as decisões mais eficazes é importante que a informação seja lógica, clara e todo o sistema deve ser racional. Pontua-se que o sistema de informação deve atender às necessidades informativas de seus usuários, abalizando a correta tomada de decisão (Guerreiro, 1992).

O sistema de informação deve estar presente em todas as fases do processo de gestão, ou seja, no planejamento, execução e controle, assegurando a integração destas fases e o alcance da produtividade em todas elas, visto que estas fases são dependentes e a eficácia de uma depende da eficiência da outra. Dessa forma, tem-se que a Controladoria pode ser considerada a área que não somente implementa o sistema de informação, mas também monitora e, agrega valores que levam a otimização dos resultados da empresa, devido ao correto processo decisório embasado em um sistema informacional (Guerreiro, 1992).

Neste mesmo aspecto Nakagawa (1993) assevera que o controller geralmente torna-se o responsável do projeto, implementação e manutenção de um sistema de informações que objetiva cumprir as responsabilidades deste profissional com os gestores. Mas, este sistema fornece informações

tempestivas e embasadas nas teorias de decisão, mensuração e informação que contribuem para a utilização dos recursos a disposição com eficiência e eficácia.

Na visão da gestão econômica, o papel dos sistemas de informações é fornecer um conjunto de subsistemas que auxilia os gestores em todas as fases do processo de tomada de decisão, sendo formado, por exemplo, por simulações, orçamentos, padrões e avaliações (Catelli; Pereira, & Vasconcelos, 2001).

Estes instrumentos propiciam que a Controladoria interaja não apenas com os instrumentos de natureza contábil, mas também com todas as variáveis que de certo modo, elevam o impacto sobre os resultados das empresas ao permitir que ela conceba um quadro de avaliação do desempenho. Neste sentido, não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas permite projetar e simular cenários futuros (Martin, 2002).

2.3 Estudos de controladoria em empresas familiares

Na temática Controladoria e empresa familiar há alguns trabalhos que versam sobre esta vertente, destes foram selecionados os estudos de Oliveira (2003), Müller e Beuren (2010), Beuren, Althoff e Stédile (2010), Beuren e Müller (2013), Leal e Botinha (2013) e Santos Junior e Silva (2014), com a finalidade de se evidenciar o que foi abordado e levantar os diferenciais do presente estudo.

No trabalho de Oliveira (2003) foi verificado o papel da controladoria como suporte à gestão em uma empresa familiar de grande porte que atuava no ramo de calçados de segurança, para alcançar o objetivo deste estudo de caso foi realizada uma pesquisa qualitativa em que foi utilizada uma entrevista estruturada com o Gerente de Controladoria, Gerente Administrativo, Gerente de Contabilidade, Gerente de Custos, Gerente Financeiro, Gerente da Produção e Gerente Comercial, sendo que a coleta de informações não ocorreu de forma individualizada.

Oliveira (2003, p. 9) com os dados coletados e analisados afirma que foi possível constatar que “antes da implantação da controladoria na empresa, seu controle gerencial era disperso”. O supracitado autor ainda pontuou que “com as

informações geradas pela controladoria, a empresa tem um crescimento sustentado em informações integradas, os dados e relatórios executados pela controladoria facilitam sua continua expansão” e que os benefícios trazidos pelo funcionamento da Controladoria, após a implantação, são: “informação dos custos e resultados, redução de custos, eficiência da produção e controles flexíveis e confiáveis”.

Ainda é importante salientar que, conforme Oliveira (2003, p. 97), a empresa foi impulsionada a implantação da Controladoria por estar em um ambiente altamente competitivo e, diante disso, surgiu a necessidade de se obter informações concretas de suas atividades, pois anteriormente o “[...] controle gerencial era disperso, e a base de informações era oriunda da Contabilidade, sendo que os relatórios dessas informações não tinham um grau muito alto de confiabilidade”.

Agora, uma situação que se deve destacar é que Oliveira (2003) pertencia ao quadro funcional da empresa estudada, o que possibilitou não apenas verificar as questões de pesquisa, mas como perceber a mudança estrutural e filosófica da instituição em todos os setores da organização. E, ainda, que a empresa foi constituída por quatro irmãos, não sendo possível perceber o aspecto de sucessão no controle acionário.

Outro estudo utilizado que versa sobre a temática Controladoria e empresa familiar é o trabalho de Müller e Beuren (2010, p. 105), no qual o objetivo foi “[...] investigar a estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras”. Para atender os requisitos que as autoras acharam como necessária para abordar o tema foi adotado uma “[...] pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de *survey*”, no qual foram enviados questionários para 55 empresas familiares, porém apenas 12 responderam.

Os resultados encontrados por Müller e Beuren (2010) apontaram que as características familiares das empresas podem ser identificadas ao se observar a composição do capital, a sucessão do fundador e em sua permanência com alguma função na empresa, e na existência de membros da família do fundador ocupando cargos na organização. Outro ponto importante é que muitas vezes é o proprietário o possuidor do conhecimento do processo produtivo até o controle

financeiro, mas além de tomar as decisões é ele que executa as funções de controladoria e define as estratégias necessárias para o negócio.

No entanto, uma constatação da pesquisa de Müller e Beuren (2010, p. 105) é que o departamento de Controladoria estava implantado na maioria das empresas participantes na pesquisa como órgão de staff e que em relação “[...] à abrangência, a procedimentos padronizados, funções e instrumentos de controladoria, verificou-se que todas as empresas pesquisadas mantêm práticas conforme suas necessidades e seus objetivos”.

Müller e Beuren (2010, p. 106) informam que:

A prática e as funções da controladoria em empresas familiares possibilitam conhecer e acompanhar quais crenças e valores podem influenciar nos negócios e nos controles, e se inserem no sistema e subsistemas da empresa. [...] Nas empresas familiares, há situações em que parte dos membros da família está envolvida nos negócios. São, geralmente, membros da família que participam na política, na sociedade local e, até mesmo, em outros negócios. Conseqüentemente, existem também outros interesses, o que torna complexo o relacionamento dos sistemas família-empresa.

Sob esta perspectiva, a controladoria apresentasse fundamental como suporte ao processo decisório para essas organizações.

Com isso, é possível perceber que a estrutura formal e as práticas da Controladoria estão alicerçadas nas crenças e nos valores do fundador e do sistema familiar (Müller & Beuren, 2010).

Outra pesquisa utilizada para poder ver a dicotomia Controladoria e empresa familiar é o de Beuren, Althoff e Stédile (2010, p. 432) no qual objetivo do estudo foi “[...] analisar a práxis da controladoria em empresas familiares, cujo controle acionário é brasileiro e tem pelo menos um membro da família na gestão da empresa”. A metodologia utilizada para a consecução do trabalho foi de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa em que se realizou um estudo multicase com empresas familiares brasileiras, identificadas na lista das 500 melhores empresas do Brasil conforme a revista Exame de 2005 e que foram apontadas como empresa familiar na dissertação de Oro (2006) perfazendo um total de 59 empresas, porém dos questionários enviados apenas quatro empresas retornaram as respostas.

Beuren, Althoff e Stédile (2010, p. 432) estruturaram o trabalho “[...] sob as perspectivas de aspectos conceituais (conhecimento), procedimentais (funcionamento) e organizacionais (materialidade) propostas por Borinelli

(2006)”. Com os dados analisados constataram que “[...] a Controladoria é concebida como um conjunto de conceitos, filosofias, princípios, processos e práticas que permitem prover informações que auxiliam os gestores na tomada de decisões”.

Segundo Beuren, Althoff e Stédile (2010, p. 433) o papel da Controladoria nas empresas ainda gera diversas dúvidas e que são levantadas pelos gestores e seus responsáveis, provavelmente por “[...] falta de entendimento das reais funções e atribuições da Controladoria, como planejar as atividades e gerenciar os resultados” e, ainda afirmam que isto ocorre muitas vezes pelo “[...] fato de que as empresas não utilizam ou adotam de maneira imprópria os artefatos da controladoria”.

Das perspectivas analisadas por Beuren, Althoff e Stédile (2010) pautados na tese de Borinelli (2006), conseguiram observar que as empresas familiares pesquisadas estão envolvidas com os aspectos conceituais da Controladoria, com relação às atividades e funções desenvolvidas pela Controladoria constataram que não há um senso comum da utilização dos artefatos para sua operacionalização e enquanto estrutura organizacional evidencia-se que é um órgão formal, mas as funções são delegadas a outros órgãos da empresa possuindo missão e objetivo definidos.

Distinto dos trabalhos ora referenciados se tem o trabalho de Beuren e Müller (2013, p. 69) cujo título é “Institucionalização da controladoria em empresas familiares”. Inicialmente, Beuren e Müller (2013) destacam que a Controladoria para ser implantada ou reestruturada implica em mudanças, pelo simples fato de instituírem regras e rotinas que provocam mutações de forma total ou parcial no sistema de funcionamento da organização e dos indivíduos envolvidos.

Neste trabalho, Beuren e Müller (2013, p. 69) tiveram como objetivo “analisar o processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares”. Assim, na realização da pesquisa foi utilizado um estudo multicase em três empresas familiares brasileiras com análise de conteúdo de entrevistas feitas com o controller das empresas participantes.

Beuren e Müller (2013, p. 69), com a obtenção dos dados e após a análise de conteúdo realizada, apontam que:

[...] o processo de institucionalização da controladoria tem seu próprio procedimento e tempo de aplicação e se consolida com a repetição das novas práticas implantadas. Para cada caso as normas e regras foram institucionalizadas e, as mudanças, tanto nas práticas como no comportamento dos envolvidos, acabaram por incorporar novos hábitos e novas rotinas.

Ao se tratar da temática institucionalização se pressupõe o envolvimento de regras e rotinas, como o foco do trabalho se ocupa em debater processo de implantação ou reestruturação da controladoria em empresas familiares, foi possível identificar com a realização da pesquisa que estes processos alteram total ou parcialmente as regras e rotinas instituídas, principalmente depois que ocorrem mudanças que foram implementadas e incorporadas no comportamento dos envolvidos no processo, afetando as crenças e valores impulsionando para que novos hábitos e rotinas possam ser aceitos e adotados como normas da controladoria, prevalecendo como regra no ambiente empresarial (Beuren & Müller, 2013).

Numa outra linha de trabalho que se ocupam das peculiaridades da Controladoria e empresa familiar, se tem a investigação realizada por Leal e Botinha (2013, p. 135) que destacaram como objetivo “[...] analisar as atribuições e a participação do controller no processo sucessório de uma empresa familiar”. Conquanto, a presente pesquisa foi concebida como exploratória, em que se usou um estudo de caso com abordagem qualitativa.

Diante disso, foram feitas entrevistas que envolveram o sucedido, sucessores e gerentes da empresa, que de alguma forma tinham envolvimento com o processo de sucessão do empreendimento em estudo. Consequentemente foi adotada a análise de conteúdo para tratar os dados coletados nas entrevistas.

Leal e Botinha (2013) relataram que o índice de mortalidade de empresas familiares pode ser motivado por diversos fatores, sejam eles sociais ou econômicos, mas que influenciam na continuidade das organizações. Um destes fatores é o processo sucessório, pois não havendo planejamento dessa etapa poderá a empresa comprometer a sua sobrevivência futura, em virtude de conflitos de natureza organizacional e familiar.

Destaca-se que a pesquisa de Leal e Botinha (2013) apresenta um diferencial com relação a diversos estudos, pois ao se ocupar não apenas com o processo sucessório, mas abarcar ainda a relação da Controladoria e do

controller no processo sucessório. Neste intuito, os resultados encontrados apontaram que o controller possui importância relevante no processo de sucessão, pois é este profissional que deve possuir uma visão sistêmica da organização e gerar informações e estratégias para a eficácia organizacional, e de certa forma passa segurança e confiança aos gestores e acionistas no ato da tomada de decisões.

Um último trabalho analisado no presente estudo e que envolve a relação Controladoria e empresa familiar é a pesquisa de Santos Junior e Silva (2014, p. 1) que possui como título “Papel da controladoria na análise de formação de preço: estudo em uma empresa familiar”.

Santos Junior e Silva (2014) ponderam que a Controladoria assume várias configurações e com papéis diferentes, e nas empresas familiares que envolvem influências de ordem emocional, de poder e cultura familiar o papel do controller sofre os impactos dessas influências. Neste caso, o objetivo do trabalho foi verificar qual o papel da Controladoria em uma empresa familiar na análise da formação de preço de venda de produtos.

Assim, Santos Junior e Silva (2014, p. 1), para alcançar o objetivo proposto executaram um estudo de caso, sendo “desenvolvido por meio de entrevistas aplicadas aos cargos-chave que participam do processo de precificação do produto”. Com os dados coletados e analisados encontraram como resultado que a importância da Controladoria no processo de precificação dos produtos está ligada a consolidação das informações geradas pelos outros departamentos contribuindo para uma assertividade na tomada de decisão.

A conclusão assinalada por Santos Junior e Silva (2014) possui limitações por se tratar de um estudo de caso único, mas que de certa maneira se pode inferir é que as decisões tomadas pela família excedem as informações fornecidas pela Controladoria, mesmo que a empresa estudada apresenta um processo de formação de preço estruturado apoiado nas diretrizes do planejamento estratégico e operacional, a tomada de decisão sempre parte do instinto empreendedor do membro familiar em diversas situações.

3 Metodologia

3.1 Abordagem metodológica

Inicialmente se faz imprescindível entender a relação existente entre o método e a ciência. Severino (2007, p. 100) afirma que “a ciência se faz quando o pesquisador aborda os fenômenos aplicando recursos técnicos, seguindo um método e apoiando-se em fundamentos epistemológicos”. Neste sentido, é evidente que para se construir ciência precisa-se de um plano/método que atenda às necessidades implícitas da pesquisa sendo concretizado por meio de uma investigação sólida e envolvida por conhecimentos teóricos em que seja possível, conforme Severino (2007, p.100), a “[...] articulação do lógico com o real, do teórico com o empírico, do ideal com o real”.

Neste sentido, a presente pesquisa pretende promover esta articulação ao buscar elucidar o objetivo principal deste estudo que é **conhecer a experiência vivida pela Controladoria numa empresa familiar do Estado do Mato Grosso**. Assim, para se chegar à elucidação deste objetivo se optou pelo método do estudo de caso, pois serão examinados acontecimentos contemporâneos em que o pesquisador não tem controle sobre os comportamentos, mas que pode contar com uma ampla variedade de evidências para se chegar a uma generalização particular por se tratar de um caso único (Yin, 2005).

A opção do método do estudo de caso coaduna com as reflexões de Scapens (1990) que assinala que o estudo de caso é um dos métodos de pesquisa mais utilizado para o estudo de práticas de contabilidade gerencial, mas não o único. Anteriormente, outros pesquisadores também apoiaram a adoção de estudos de caso para estudar as práticas gerenciais desenvolvidas nas organizações (Kaplan, 1986; Eisenhardt, 1989).

Um ponto importante a ser considerado é que o método do estudo de caso oferece a possibilidade de compreender a natureza das práticas de contabilidade gerencial, tanto em termos das técnicas, quanto nos processos e sistemas, que são utilizados e da forma em que eles são utilizados (Scapens, 1990). Neste caso o método do estudo de caso se apresenta como uma alternativa viável, Ventura (2007, p. 384), por representar uma “investigação de

um caso específico, bem delimitado, contextualizado em tempo e lugar para que se possa realizar uma busca circunstanciada de informações”.

No intento de atender estas prerrogativas será adotada uma abordagem qualitativa a fim de se aprofundar na complexidade dos fenômenos, fatos e processos particulares e específicos que podem ser encontrados em empresas familiares nas quais os valores, crenças, representações, hábitos e opiniões, às vezes, pode prevalecer³ sobre as dinâmicas empresariais (Minayo & Sanches, 1993).

Ademais, que consoante Martins (2013), o estudo de caso desempenha papel importante no quadro de uma investigação qualitativa por estar, de certa forma, predestinado a uma base interpretativa e crítica em que é possível se obter resultados do funcionamento da Controladoria nas organizações contemporâneas o que permite uma compreensão dos muitos paradoxos inerentes à contabilidade.

Percebendo-se que a presente pesquisa pertence a uma seara pragmática de pesquisa entende-se que esta preenche as características de uma pesquisa exploratória, pois, baseado em Severino (2007), a corrente pesquisa pretende levantar informações, delimitar e mapear as práticas de Controladoria em um ambiente familiar. Neste caso será utilizada uma tipologia descritiva para relatar o perfil da Controladoria existente na empresa estudada pelo fato que o estudo é de natureza qualitativa e se ocupa em analisar um fenômeno sem a intervenção do pesquisador. Esta concepção está refletida na análise acerca da pesquisa qualitativa em que são apontados aspectos predominantes, sendo que os estudos:

[...] são realizados numa situação natural; são ricos em dados descritivos, obtidos em contato direto do pesquisador com a situação estudada; enfatizam mais o processo do que o produto; preocupam-se em retratar a perspectiva dos participantes; têm um plano aberto e flexível e focalizam a realidade de forma complexa e contextualizada (Dias, 2008, p. 7).

Na construção da dissertação são utilizados procedimentos de pesquisa direta e indireta. Com relação à pesquisa direta, o trabalho buscará informações junto a diversos integrantes da empresa, os quais para a participação assinarão

³ Mesmo que a pesquisa confirme ou refute esta suposição não se poderão fazer generalizações, pelo fato de se tratar de um estudo de caso único.

um TCLE – Termo Consentimento Livre e esclarecido (APÊNDICE A), que são coletados por meio de entrevistas semiestruturadas (APÊNDICE B). Já em relação aos procedimentos indiretos usados na dissertação se destacarão o conhecimento sobre as práticas de Controladoria em uma empresa familiar e a forma com que os agentes atuam neste processo ao analisar, em seção específica, as respostas dos participantes das entrevistas e que pertencem a empresa estudada (Piva, 2013).

A pesquisa é construída a partir de um estudo de caso único enquadrado como um caso decisivo, pois se pretende testar as teorias que envolvem a Controladoria e Empresa Familiar buscando redirecionar investigações futuras, contribuir com a base teórica e determinar se as proposições teóricas são corretas (Yin, 2005). O estudo ainda se reveste como um caso instrumental, pois se admite que o estudo auxilie na ampliação e no aprofundamento nos conhecimentos relacionados à Controladoria e Empresa Familiar (Stake, 1995). No entanto, vale frisar que na condução de um estudo de caso único exige-se “uma investigação cuidadosa [...] para minimizar as chances de uma representação equivocada” (Yin, 2005, p. 64).

Logo, para que o estudo tenha sua validação garantida, em consonância com os ideais de Yin (2005), neste trabalho foi adotada uma entrevista semiestruturada, para a formação de um banco de dados que proporcionasse a elaboração do relatório de pesquisa (conclusão) fundamentado e promovesse o encadeamento das evidências, a fim de validar o constructo. Assim, nesta dissertação foram alvos de entrevista:

- a) o Controller;
- b) o Diretor Financeiro.

3.2 O protocolo do estudo de caso

Ao se projetar um estudo de caso é indissociável a utilização do protocolo, pois nele se consubstanciam os procedimentos e regras a serem seguidas. O protocolo se mostra como uma das principais táticas para aumentar a confiabilidade da pesquisa e deve ser constituído das seguintes seções:

- Uma visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos e patrocínios do projeto, questões do estudo de caso e leituras importantes sobre o tópico que está sendo investigado).
- Procedimentos de campo (apresentação de credenciais, acesso aos locais do estudo de caso, fontes gerais de informações e advertências de procedimentos);
- Questões do estudo de caso (as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve manter em mente ao coletar dados, planilha para disposição específica de dados e as fontes em potencial de informações ao se responder cada questão);
- Guia para o relatório do estudo de caso (resumo, formato de narrativa e especificação de quaisquer informações bibliográficas e outras documentações) (Yin, 2005, p.89-91).

Portanto, ao cumprir esta sequência na construção do protocolo do estudo de caso é possível perceber a importância que tem tal tática, pelo fato de melhorar o rigor dos estudos de caso e por garantir que os procedimentos de coleta e análise de dados sejam capazes de responder com segurança às questões de pesquisa. O protocolo também fornece uma base para o plano de estudo de caso que pode ser revisto, se necessário, o que permite reduzir o problema de validade das conclusões (Brereton, Kitchenham, Budgen, & Li, 2008).

Enfim, com a utilização do protocolo do estudo de caso é possível que este trabalho alcance os propósitos planejados por premeditar e evitar resultados inesperados (Yin, 2005).

3.2.1 Visão geral do projeto do estudo de caso

De acordo com Yin (2005, p. 94), “a visão geral deve incluir as informações prévias sobre o projeto, as questões substantivas que estão sendo estudadas e as leituras relevantes sobre essas questões”. A luz da compreensão de Yin (2005) o presente estudo o projeto foi construído a partir da seguinte estruturação: introdução com apresentação do tema, situação problema, pergunta de pesquisa e objetivos, além da justificativa e contribuição; o capítulo 2 tratou sobre a fundamentação teórica, sendo que foi traçado um estudo conceitual e histórico sobre a Controladoria e as Empresas Familiares. No caso da Controladoria dentre os autores pesquisados cita-se: Mosimann; Alves e Fisch (1993); Catelli (1999; 2001); Almeida; Parisi e Pereira (2001);

Beuren (2002); Venter (2004); Borinelli (2006); Padoveze (2008); e no caso da Empresa Familiar foram utilizados dentre outros: Donnelley (1967; 1987); Grzybovski e Tedesco (1998); Lodi (1998); Habbershon, Williams e Macmillan, (2003); Mealha (2011) dentre outros.

O terceiro capítulo trata sobre a metodologia a ser desenvolvida para a elaboração e implantação do projeto, sendo que os principais autores que fundamentaram esta fase do estudo foram Severino (2007); Gil (2002) e Yin (2005).

A partir do levantamento destes autores e outros internacionais inclusive, foi viável o desenvolvimento deste projeto que ora passou pelo processo de avaliação em banca examinadora e, recebeu os ajustes que se demonstraram necessários.

3.2.2 Visão geral do protocolo do estudo de caso

Sobre o protocolo do estudo de caso é relevante observar as ponderações de Yin (2005, p. 97), o qual pontua que em um estudo de caso o pesquisador “deve aprender a integrar acontecimentos do mundo real às necessidades do plano traçado para a coleta de dados”.

Assim, no que concerne ao protocolo deste estudo, seguem-se as seguintes ações:

- a) O primeiro passo foi o desenvolvimento de um projeto, em que foram apresentados o tema; objetivos; questão problema para a pesquisa e a justificativa na escolha das abordagens relacionadas a Controladoria e a Empresa Familiar;
- b) O segundo passo teve início na elaboração do projeto e constitui da pesquisa bibliográfica, com abordagens teóricas sobre os assuntos diretos e indiretos que tratam sobre a Controladoria e a Empresa Familiar, sendo que foi utilizado o banco de dados da Biblioteca da FECAP e demais recursos necessários para o aprimoramento da pesquisa teórica. Esta etapa desenvolvida, compilada, analisada e apresentada, como também fontes secundárias;
- c) Como terceira ação foi desenvolvida a metodologia da pesquisa, em que foram apresentados os dados informacionais de como, quando e

onde será realizado o estudo, tendo como fonte de informação uma Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso;

d) A quarta ação foi o desenvolvimento de um TCLE, o qual será apresentado aos entrevistados, para que possam assinar e se comprometer com a pesquisa no sentido de oportunizar a divulgação das informações coletadas na empresa, sem, no entanto, citar o nome dos colaboradores do estudo ou da empresa, preservando assim a imagem de ambos;

e) A quinta ação foi à estruturação das questões que comporão a entrevista semiestruturada a ser desenvolvida com o controller e o diretor financeiro que influenciam no processo de gestão da empresa alvo da pesquisa;

f) Como sexta ação este projeto foi apresentado em banca examinadora para ser avaliado e, o que permitiu a continuidade do estudo, com o aval do professor orientador, membros da banca examinadora e da própria instituição de ensino superior que possibilitou a elaboração deste estudo;

g) A sétima ação é o acesso *in loco* aos participantes da pesquisa, assim, foi solicitada a assinatura do controller e do diretor financeiro da empresa alvo da pesquisa no TCLE (APÊNDICE A), para legitimar a participação destes no estudo e deixar clara a responsabilidade do pesquisador quanto ao manuseio e sigilo das informações;

h) O oitavo passo a ser realizado foi a coleta de dados documentais que serão tratados de forma a aclarar quaisquer dúvidas que se fizerem pertinentes, no que concerne a elaboração e implantação da Controladoria na Empresa Familiar alvo do estudo;

i) É preciso considerar que são utilizados como material um formulário com questões para direcionar a pesquisa, que foi realizada com o apoio de um gravador. Foram necessários dois encontros com os pesquisados, um para apresentar o estudo e outro encontro para a execução da entrevista semiestruturada;

j) Após o primeiro encontro foi observado se as questões que formam a entrevista semiestruturada possibilitaria o alcance dos objetivos traçados, com relação a identificação de aspectos relacionados a Controladoria na Empresa Familiar alvo da pesquisa;

- l) Depois dos dados coletados o passo seguinte é a análise e a apresentação destes, fazendo uma análise qualitativa e construindo um elo entre as informações geradas nas entrevistas com os dados teóricos apresentados na construção teórica deste estudo;
- m) A última ação realizada será a construção do trabalho, com as considerações finais e as sugestões que se fizerem necessárias para a empresa, com relação aos elementos capazes de melhorar o processo de gestão; a estrutura do processo sucessório; a Controladoria e os demais aspectos que estão envolvidos com a implantação da Controladoria na referida empresa, alvo do estudo.

3.2.3 Questões do estudo de caso

As questões do estudo de caso foram pré-elaboradas para a execução da coleta de dados a partir de uma entrevista semiestruturada, sendo que as questões se relacionaram a realidade da Controladoria vivenciada em uma Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso.

A partir das questões estruturadas e da entrevista com o controller e o diretor financeiro, foi possível verificar a prática da Controladoria. Assim, foi realizado um processo comparativo entre a realidade encontrada e as obras compiladas, lidas e analisadas e toda a teoria apresentada, buscando a identificação das semelhanças e diferenças entre a Controladoria nas empresas familiares da prática e a Controladoria na Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso.

As questões elaboradas para a realização da entrevista semiestruturada estão apresentadas no Apêndice B e C, e foram a base para a consecução dos objetivos da presente pesquisa. Por não haver lapso temporal para aplicar o pré-teste e a aprovação do professor orientador, optou-se por uma rodada de questões junto ao controller e o diretor financeiro.

Com a meta de desenvolver as questões para a pesquisa, de forma a atender os objetivos específicos do presente estudo, estas foram estruturadas a partir das três perspectivas apresentadas por Borinelli (2006), revisando assim os conceitos básicos sobre a Controladoria e as ações práticas efetivadas na organização escolhida que é uma Empresa Familiar.

3.2.4 Guia para o relatório de um estudo de caso

Para que o estudo possa ser compreendido e seja fonte de construção de conhecimentos, é importante que todas as informações apresentadas nas descrições e análises dos dados sejam construídas de forma clara e simples, em uma linguagem coerente e acessível estabelecendo um elo relacional entre os achados na prática e as teorias de pesquisas existentes que pontuam como dados secundários (Yin, 2005).

Segundo o entendimento de Yin (2005, p. 102), “em resumo, até onde for possível, o esquema básico do relatório do estudo de caso deveria fazer parte do protocolo”, sendo que esta ação facilitaria a coleta de dados, análise e apresentação dos resultados.

No caso específico deste estudo a elaboração e apresentação do relatório final da pesquisa seguirão os padrões estabelecidos pelo Manual de Normalização de trabalhos acadêmicos segundo as normas da APA – *American Psychological Association*, que foi desenvolvido pela FECAP em 2016, com as devidas atualizações até o ano de 2017.

3.3 Etapas da pesquisa e as estratégias utilizadas

Na execução da pesquisa serão aplicadas técnicas de natureza qualitativa, com a união de dados compilados a partir de uma entrevista semiestruturada, que serão coletados e analisados sendo comparados com as pesquisas bibliográficas sobre a Controladoria em Empresas Familiares.

3.3.1 Objeto da pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso, especificamente em uma das sedes (escritório da matriz localizada em Rondonópolis-MT) de uma organização familiar que atua no segmento do agronegócio e possui um grupo com mais de setenta fazendas localizadas em diversas cidades do Estado, desde o sul até o norte de Mato Grosso e em outros estados da federação.

Foram entrevistados o controller e o diretor financeiro, mas não são divulgados os seus nomes para resguardar a integridade dos mesmos, e neste estudo nomeados de R1 e R2 respectivamente.

3.3.2 Coleta de dados

No que se relacionam a coleta de dados será utilizada como fonte as entrevistas semiestruturadas *in loco*. Segundo Richardson, Peres, Wanderley, Correia, & Peres (2008) o uso deste instrumento permite ao pesquisador ter contato com o objeto de estudo e obter informações detalhadas que podem embasar a análise qualitativa.

A descrição do processo de coleta de dados de forma minuciosa, especialmente após a sua execução, permitiu que o pesquisador apresentasse todas as suas ações e métodos para a coleta de informações que serão apresentadas na elaboração das análises e resultados das pesquisas bibliográfica e descritiva.

Como ações a executar para a coleta de dados da pesquisa qualitativa têm-se os seguintes passos:

- a) Pesquisa bibliográfica: que já vem sendo estruturada desde a elaboração do presente projeto e que continuará com o intento de alcançar maior número de informações e análises em dados secundários, buscando embasar a construção de conhecimento conceitual e analítico tendo como base as informações já comprovadas por outros pesquisadores.
- b) Entrevista semiestruturada: que será realizada com o controller e o diretor financeiro de uma Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso e que vem estruturando a Controladoria de forma que permita ser usada como instrumento qualificador de todo o processo de gestão organizacional.
- c) Pesquisa descritiva: a pesquisa descritiva será desenvolvida de forma a possibilitar a apresentação das informações coletadas na empresa familiar participante deste estudo, sem qualquer forma de manipulação de dados, permitindo ao pesquisador apresentar a efetiva realidade da Controladoria no processo decisório da empresa familiar em questão.

d) Estudo de caso: foi desenvolvida a pesquisa a partir do método de estudo de caso, que constitui o estudo exaustivo de um só caso.

e) Pesquisa qualitativa: constitui uma das principais formas de construção de conhecimento na atualidade e permite a subjetividade interpretativa do pesquisador, desde que esteja envolvido em um estudo sério e possa ter conhecimento do tema abordado de forma a construir, desconstruir ou reconstruir conhecimento.

De acordo com Beuren (2006), se pode afirmar quanto ao conceito acerca das pesquisas a serem realizadas, tem-se que:

- Pesquisa bibliográfica: [...] esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. [...] (p. 86).
- Entrevista semiestruturada: [...] permite maior interação e conhecimento das realidades dos informantes. [...] (p. 132).
- Pesquisa documental: [...] baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (p. 89).
- Pesquisa descritiva: [...] tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. [...] (p. 81).
- Estudo de caso: [...] caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico (p. 84).
- Pesquisa qualitativa: [...] concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último (p. 92).

Foram utilizadas diversas fontes tendo em vista que a pesquisa qualitativa é mais abrangente e necessita de maior quantidade de dados, de forma a permitir que o pesquisador formule o seu conhecimento e apresente suas considerações analíticas embasadas nos instrumentos de coleta de dados utilizados.

3.3.3 A triangulação das fontes de dados – Protocolo de Triangulação

A triangulação das fontes de dados ou protocolo de triangulação consiste no uso de mais de uma fonte de dados, para a confirmação das informações a partir de um processo comparativo (Coutinho & Chaves, 2002).

Na interpretação acerca da triangulação comenta-se que esta é uma forma de utilizar múltiplas fontes de evidências, desenvolvendo uma análise que considera pontos convergentes da investigação (Yin, 2005).

Especificamente no caso deste estudo a triangulação foi executada a partir das investigações de fontes secundárias (bibliográficas) e fontes primárias as entrevistas semiestruturadas, sendo que a partir da coleta de todos os dados foram realizadas análises qualitativas quanto aos dados compilados e analisados.

No estudo de caso a triangulação permite que os dados sejam mais confiáveis e torna-se um dos importantes fatos para este tipo de abordagem, por permitir uma avaliação comparativa no processo de triangulação apresentado como fonte de qualificação do estudo (Yin, 2005).

4 Estudo de Caso

4.1 Contextualização da empresa estudada

Para resguardar a identidade da empresa foi utilizado o codinome de Grupo X. Então, inicialmente é importante destacar que o Grupo X é um dos maiores produtores de algodão, soja e sementes do estado do Mato Grosso e do Brasil. Com um modelo verticalizado de negócios, que se tornou seu grande diferencial competitivo, atua também na área de transportes, comercialização de grãos e insumos (sementes, fertilizantes e defensivos); pecuária, suinocultura e varejo de combustíveis.

Assim, o Grupo X é composto de um conglomerado de seis empresas altamente sustentável – sob o aspecto econômico, ambiental e social –, que emprega mais de 4 mil colaboradores diretos fixos, número que no período de safra elevasse. Compõem o grupo empresas de sementes, agropecuária, transportes, comércio agrícola e uma trading. O Grupo X também detém parceria com diversas empresas agrícolas e agropecuárias.

As atividades agrícolas, desenvolvidas pelo Grupo X, concentram-se no Mato Grosso e na Bahia, e estão distribuídas em 14 núcleos de produção. O segmento de transportes do Grupo X opera em 13 estados, sendo que o segmento de comercialização de soja atua no mercado nacional e no exterior através de sua trading.

De origem familiar, o Grupo X se destaca por sua administração altamente eficiente e sólida posição financeira. Conta com 10 unidades de beneficiamento de algodão, 42 silos e unidades de armazenagem, um Centro de Distribuição, 700 máquinas, entre tratores e colheitadeiras; mais 14 aviões agrícolas, 310 plantadeiras, além de 1.500 implementos e utilitários.

Um dos destaques do Grupo X é seu compromisso com a qualidade e produtividade da produção agrícola, com a sustentabilidade e a satisfação de seus colaboradores e parceiros das atividades do grupo.

4.1.1 Histórico

O Grupo X surgiu do sonho e iniciativa de seu fundador e patriarca de uma família cujo empenho e dedicação transformaram seu pequeno negócio em uma das maiores empresas do agribusiness do Mato Grosso e do país.

A história do Grupo X iniciou com o seu fundador, que começou a empreender nas terras que o pai lhe presenteou em Medianeira, no Paraná, no início dos anos 1960. Ali, o desafio era árduo, não havia estradas ou campo preparado, tudo foi aberto pelas mãos do proprietário-fundador, com força e coragem. Da terra que trabalhou com afinco, surgiram suas primeiras lavouras de milho, feijão, arroz e trigo, e a criação de suínos. O fundador do Grupo X permaneceu no Paraná até 1976, quando decidiu vender as terras pedregosas da região, para comprar 483 hectares no Mato Grosso, cujas áreas favoráveis à agricultura mecanizada mostravam-se mais favoráveis à atividade.

Iniciava-se assim a trajetória do Grupo X, cujo plantio de soja se deu em 1978, no município de Serra da Petrovina. No início de 1982, o grupo adquiriu mais terras, ampliou a lavoura e as atividades – após uma boa colheita, que permitiu ao fundador quitar suas dívidas e iniciar uma nova etapa.

Em 1987, um marco nessa trajetória foi dado quando o fundador fundou o Grupo X no segmento de sementes com os dois filhos. Estava lançada, efetivamente, a semente de um novo negócio que prosperou muito nos anos seguintes, principalmente a partir de 1992, quando foi implementada uma nova unidade de beneficiamento de sementes. Este foi também o primeiro passo da verticalização do negócio – modelo que abriu outras oportunidades e conferiu ao grupo um importante diferencial de competitividade.

Entre 1993 e 1994, o fundador transferiu o comando do negócio para os filhos que promoveram um ciclo de forte expansão. Das 10 mil sacas de sementes de soja produzidas em 1988, a atividade saltou em cinco anos para 100 mil sacas de sementes. Da produção em terras próprias, começou a arrendar áreas e, na safra 1997/98, iniciou o plantio de algodão.

Outra oportunidade de negócios surgiu em 2003, com a fundação do segmento de transportes, inicialmente criado para atender a atividade própria, mas que logo se transformou em empresa de destaque na logística do

agronegócio, até atingir as 60 filiais que possui hoje em 12 estados e no Distrito Federal.

Para consolidar e aglutinar as atividades comerciais, já bastante sólidas, o grupo constituiu, em 2007, o segmento de agropecuária. Neste mesmo ano, estabeleceu o modelo inovador das parcerias agrícolas, que ajudou a promover o desenvolvimento de empreendedores no campo. Os municípios de atuação também cresceram, alcançando um total de 10 núcleos, que hoje ocupam uma área de mais de 200 mil hectares no Mato Grosso. Em 2010, ultrapassou a fronteira do estado, com a aquisição de terras na Bahia, onde conta hoje com mais de 65 mil hectares.

Já em 2012, o modelo de negócio vertical levou o grupo a abrir outras unidades, consolidando sua expansão no segmento de comércio e de trading, responsáveis pela comercialização de commodities e insumos no mercado nacional e internacional.

Hoje conta com uma área total de mais de 200 mil hectares cultivados – 356 mil toneladas de soja, 290 mil toneladas de milho e 60 mil toneladas de algodão pluma na safra 2012/13 – e uma produção de mais de um milhão de sacas de sementes de soja na safra 2012/13, o Grupo X tornou-se um dos mais importantes do agronegócio, sem perder o que de melhor esta empresa de origem familiar sempre teve: a simplicidade e as relações de amizade.

4.1.2 Missão, visão e valores da empresa

O Grupo X tem como missão: “produzir sementes, grãos e fibras a partir de critérios de elevada eficiência, respeito ao meio ambiente e segurança, e ser reconhecido como fornecedor de elevada qualidade”.

A empresa declara que sua visão é “ser referência em excelência na produção, comercialização e logística do agronegócio brasileiro, e gerar valor para acionistas, colaboradores e a sociedade”.

E, como valores para o desenvolvimento das suas atividades são destacados: a integridade, a honestidade, o comprometimento, a inovação constante, a pró-atividade, o trabalho em equipe e o respeito ao meio ambiente.

Diante do exposto, se observa que mesmo sendo uma empresa familiar existem prerrogativas de empresas que pensam no todo, pois não se ocupam

apenas da lucratividade a todo custo, mas no desenvolvimento dos colaboradores e com os impactos ambientais.

4.2 Análise das entrevistas

Os resultados apresentados neste estudo foram construídos a partir das informações repassadas por dois entrevistados atuantes na empresa familiar alvo da pesquisa, sendo que para manter a identidade de ambos não serão divulgados nomes ou identidade, mas apenas os dados sobre o perfil e o trabalho desempenhado.

As entrevistas aqui transcritas e analisadas tiveram duas fases distintas:

- a) a primeira composta por sete questões comuns aos dois entrevistados com a solicitação de dados do perfil, conforme a Tabela 5.
- b) a segunda fase é constituída de questões realizadas individualmente que permitissem entender a influências do ambiente familiar nas práticas da Controladoria, sendo apresentadas e discutidas mais adiante.

Tabela 5

Questionário comum ao *controller* e ao diretor financeiro

QUESTÃO	VARIÁVEL	ALTERNATIVA	OBJETIVOS
Qual a sua idade?	Idade	De 20 a 29	CONHECER O PERFIL DO RESPONDENTE E IDENTIFICAR O ENQUADRAMENTO NO MODELO DE TRÊS CÍRCULOS
		De 30 a 39	
		De 40 a 49	
		De 50 a 59	
		Outro	
Qual sexo?	Gênero	Masculino	
		Feminino	
Possui qual formação superior?	Formação acadêmica	Contabilidade	
		Economia	
		Administração	
		Outro	
Ocupa qual cargo?	Cargo/função	Sócio gestor	
		Controller	
		Diretoria	
		Outro	
Quanto tempo tem de experiência?	Tempo de experiência	00 a 05	
		06 a 10	
		11 a 15	
		Outro	
É membro familiar?	Membro familiar	Sim	

		Não	
Tem participação financeira na propriedade da empresa?	Propriedade	Sim	
		Não	

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, constatou-se que em relação à idade e o sexo os dois entrevistados se encontram na faixa entre 30 e 39 anos e são do sexo masculino, havendo predominância entre os demais trabalhadores na empresa, constatação esta realizada *in loco*.

No que concerne à formação superior o profissional que atuou como Controller e, atualmente, exerce a função de Gerente de Planejamento possui curso superior em Contabilidade e Direito e o Diretor Financeiro em Administração. Sobre o tempo de experiência o Gerente de Planejamento possui entre 6 e 10 anos e o Diretor Financeiro entre 11 e 15 anos.

Citaram os entrevistados que não são membros da família e não possuem participação financeira na propriedade da empresa sendo assim identificados no modelo de três círculos de Gersick et al. (1997) no subsistema 3, ou seja, são apenas membros da gestão.

As questões apresentadas tiveram em alguns momentos o escopo único de trabalhar a controladoria realizada na empresa e os fatos que levaram a extinção desta atividade e, noutros momentos houve harmonia entre as questões direcionadas aos dois entrevistados, sendo possível apresentação das informações em tabelas e sendo analisadas conforme as Tabelas 17 e 18 que se encontram nos apêndices.

Na continuidade dos resultados e análises apresentados, com o propósito de simplificar o entendimento acerca das informações dos dois entrevistados, optou-se por citá-los da seguinte forma: R1 (Respondente 1 – ex-Controller e atual Gerente de Planejamento) e R2 (Respondente 2 – Diretor Financeiro).

Antes do momento de perguntas e respostas, ainda no primeiro instante da entrevista o R1 fez os seguintes apontamentos:

A Controladoria não existe porque a empresa acha que não é preciso, ela precisa ter papéis muito bem definidos, [...] então até por isso mesmo surgiu o projeto Inovar.

Sobre o sponsor do projeto Inovar, aponta-se que o mesmo está em um estágio de transformação, buscando a melhoria das ações nos setores em que possui maior nível de conhecimento e capacidade de transformação, atuando na diretoria de produção, diretoria comercial e diretoria

administrativa, ou seja, enquanto sponsor vem mexendo aqui na empresa como um todo.

A controladoria vai surgir quando esses papéis que estão abaixo ficarem muito mais bem definidos. Quais papéis: a produção, como que a gente aplica, como que realmente há o controle dessa aplicação, dos estoques de pastagens que há entre uma safra e outra, das operações *inter-company*, que o grupo hoje tem várias empresas e tem muitas operações entre elas.

Enfim, o projeto Inovar está caminhando realmente para que lá na frente mais um ano ou um ano e meio ou dois numa pior hipótese a caixinha dentro do organograma apareça, [...] então hoje não é que não existe, existe a Controladoria, só que não existe a figura declarada dentro do organograma que realmente, isso é a Controladoria.

Então se subdivide as duas, aí tem mais a gerência financeira que daí acaba também puxando, então a Controladoria acontece na gerência financeira ou ela acontece na gerência contábil ou ela acontece na gerência de planejamento, mas ela tá presente pelo menos nesses três pontos (R1).

De acordo com o entendimento de R1 a Controladoria deve atuar na empresa de forma harmônica e em todos os setores, sendo que este mesmo entendimento se encontra na análise de Slomski (2005), o qual considera a controladoria um processo sinfônico em que ocorre a reunião de diferentes elementos como o som e as vozes, para a execução de um concerto.

Depois de esclarecer o seu entendimento acerca da importância e abrangência da controladoria na empresa, citando que ela existe, muito embora na atualidade não esteja apresentada no organograma como um órgão específico, foi questionado ao R1 há quanto tempo a empresa vinha desenvolvendo e implantando a controladoria, sendo que o mesmo respondeu:

Em 1º de setembro agora, ou melhor, em 31 de agosto agora eu faço seis anos de empresa, quando entrei respondia pela gerência contábil [...] então há pelo menos dois anos a empresa realmente vem arranhando e querendo se projetar com este departamento de Controladoria. Antes mesmo ai nem se falava em Controladoria (R1).

Segundo os apontamentos de R1 a Controladoria enquanto um departamento estruturado com ações específicas ocorreu durante dois anos na empresa, porém, não teve prosseguimento visto que não atuava efetivamente como Controladoria, mas como um processo informacional.

Cita-se que um dos motivos que acabaram gerando o término da Controladoria na empresa analisada é o fato de esta não ser formalizada e estruturada dentro dos padrões exigidos, pois, segundo Borinelli (2006) o

sucesso da Controladoria depende de a mesma estar formalizada enquanto unidade administrativa da empresa, devendo existir enquanto órgão formal e não somente como um instrumento de informação. Vale lembrar que a Controladoria estava instituída como no organograma abaixo.

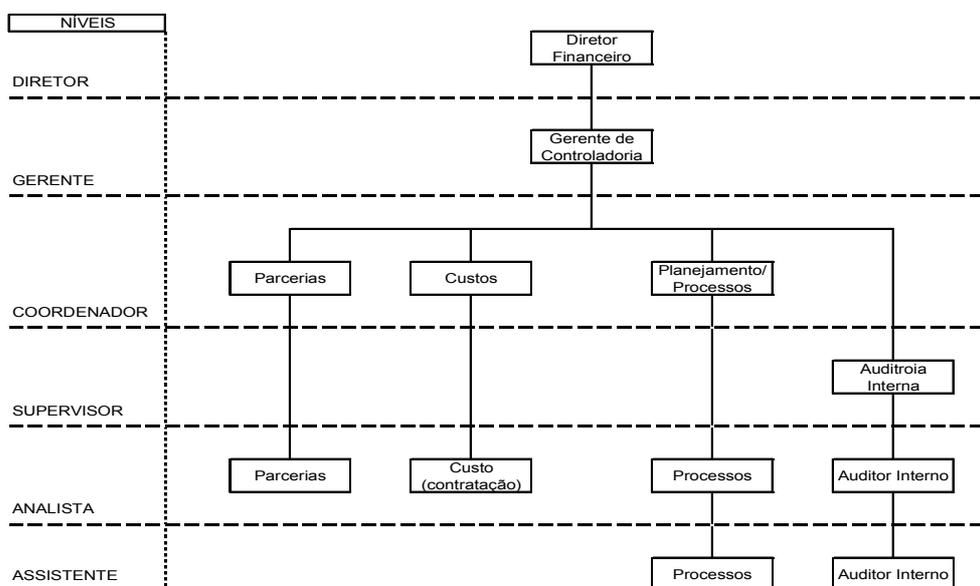


Figura 2. Organograma Funcional da Empresa

Fonte: Dados da pesquisa

As parcerias citadas acima, se relacionam aos processos de parceria que o Grupo vem realizando com diversos produtores rurais em todo o Estado de Mato Grosso, investindo em arrendamento de terras e na aquisição de propriedades, em que os antigos proprietários continuam trabalhando na propriedade.

Outro importante aspecto observado na Figura 2 é que o Gerente de Controladoria vem abaixo do Diretor Financeiro, tendo em vista que os líderes do Grupo consideram que o financeiro está em posição hierárquica superior, visto que não conhecem e não utilizam de forma ampla os recursos gerenciais da Controladoria.

A questão seguinte levantou junto ao R1 se existiu algum entrave quanto a implantação da Controladoria por parte dos sócios da empresa, sendo que o participante do estudo comentou:

Não diria que ele foi um entrave no sentido planejado, entrave há, mas não porque a empresa realmente desejasse, ou seja, os proprietários imaginavam ah, isso vai ser prejudicial, [...] mas como é que fica o diretor

A, B ou C. Então era muito mais uma preocupação, de que eu realmente poderia constituir este departamento de Controladoria e que ele se somaria com as áreas de diretoria. Então era algo mais inconsciente do que consciente (R1).

Segundo o R1 não ocorreu um entrave planejado pelos proprietários, mas sim, a preocupação de como a Controladoria poderia influenciar as decisões dos diretores e como cada membro da diretoria receberia esta influência. Na compreensão do R1 esta influência não era consciente, muito embora ficasse clara a sua existência.

Entendem Nascimento e Reginatto (2009) que a controladoria pode influenciar o processo decisório, pois disponibiliza aos gestores dados que possam fazer da tomada de decisão um importante aspecto qualificador da empresa.

É importante citar a concepção do R1 de que existe a influência da controladoria no processo decisório, mesmo que esta possa ser inconsciente, porém, é relevante que os gestores tenham a compreensão acerca dos fatos que podem tornar a organização mais eficiente e, conseqüentemente, eficaz, tendo a participação da controladoria não somente como um instrumento de informação, mas de efetiva decisão.

A questão 3 levantou junto ao ex-controller da empresa se existiu um projeto para a implantação da Controladoria e se o mesmo participou desta elaboração, o qual apontou que:

Não um projeto, simplesmente na empresa nós não sentamos e falamos olha vamos constituir a Controladoria. [...] A questão é: [...] nesse tempo todo que estou aqui na empresa realmente a gente sempre sentiu que faltava um espaço, faltava uma função e que ela não estava sendo preenchida, então a gente respondia como Contabilidade, o financeiro sempre esteve ali. Com pouco tempo a gente constituiu o departamento de auditoria interna e que sempre eram levantados pontos e pontos falhos que precisaria de alguém para estar atuando. Então, na época a gente tinha o diretor administrativo-financeiro. Em várias reuniões e várias discussões de pontos divergentes é que surgiu então a necessidade de trazer uma outra pessoa para estar destacada dentro da contabilidade, e então o gerente contábil que estava na época é que pudesse realmente puxar um pouco mais essa frente que era voltada ao controle. Então não foi uma coisa que nós sentamos e estruturamos, foi simplesmente olha a partir de hoje puxa essa frente, e os recursos necessários serão dados (R1).

Conforme esclarece o R1 não houve a elaboração de um projeto para a implantação da Controladoria na empresa, na verdade o que ocorreu foi uma necessidade natural que levou a Contabilidade a Controladoria, mas a execução não foi orquestrada de forma a realizar todas as atividades adequadamente o que acabou gerando sua fragilidade e término.

Ocorre o entendimento de que a falta de um planejamento e uma estrutura formal da Controladoria na empresa, possam ser fatores que efetivamente levaram a precarização no uso deste instrumento e não permitiram a sua continuidade, outro aspecto, é que os gestores confundam a Controladoria com um instrumento de informação e não de transformação do processo decisório.

Segundo estudo de Oliveira (2003), quando a empresa é compelida a implantar uma Controladoria sem os devidos ajustes e planejamento, ocorrem erros que levam a sua extinção antes mesmo de tornar eficiente o processo decisório, isto ocorre especialmente, quando não existe um plano de ação, mas estrutura-se a Controladoria conforme a necessidade cotidiana da organização, fato este que ocorreu na empresa pesquisada gerando o descrédito e desajuste deste instrumento.

Sobre as atividades do controller desempenhadas na empresa o R1 relatou:

Como ele foi um projeto [...] não estruturado ele foi muito mais de acordo com a própria necessidade. Foi preciso tratar o planejamento, ou melhor, a gente precisava tratar custo que é uma coisa que estava totalmente perdida, é algo mais contábil, mas que não auxiliava na tomada de decisão [...]. Trabalhamos juntos e elaboramos uma cartilha para os custos e o planejamento, depois analisamos tudo e passamos a prática. Como planejamento, naquele momento a gente desconhecia uma ferramenta, um software de mercado tinha várias informações, mas não algo voltado ao agronegócio. Então entendemos ser melhor fazer isso em Excel, e foi montado n-planilhas com as suas devidas vinculações onde abria os reports para cada área. [...] Então foram dois projetos iniciais custos e planejamento esse foi o foco principal do nosso trabalho [...] e teve um terceiro projeto ali que a gente destacou uma pessoa que estava no departamento de auditoria pra fazer conferências do departamento financeiro a gente alocou alguém da controladoria pra ficar dentro do financeiro fazendo revisões de todo o movimento que chegasse pra contas a pagar, o foco principal foi o contas a pagar (R1).

Nos apontamentos do R1 a Controladoria não foi estruturada devido a diversos fatores, dentre os quais citou a falta de um *software* apropriado para a implementação da controladoria no agronegócio, e a necessidade de utilizar instrumentos não apropriados para esta ação como o Excel, que embora possa ser utilizado para este fim, não possui todos os recursos necessários, o que pode ser considerado um fator limitador para a estrutura, implantação e continuidade da Controladoria na organização.

A questão seguinte buscou identificar se os tomadores de decisão da empresa utilizam a Controladoria como base de informação:

Não, [...] o que eles utilizam bastante da Controladoria acaba sendo os relatórios de auditoria interna, até porque é um relatório pontual e que realmente a gente questiona bastante a utilidade de todos os departamentos, RH, financeiro, contábil, mas principalmente campo, então assim a principal utilização acaba sendo mais voltado a um braço da Controladoria que está vinculado a Controladoria que é a auditoria interna. Embora deveria estar com os proprietários, mas estava vinculado a Controladoria, a gerência de planejamento agora, essa nova visão (R1).

A Controladoria não era utilizada na empresa como instrumento de gestão, mas de informação, na realidade os relatórios de auditoria interna eram utilizados, o que evidenciou a fragilidade da implantação da Controladoria na empresa.

No que se relacionou a existência de manual de controle das atividades da empresa, as repostas dos dois entrevistados R1 (*ex-controller* e atual gestor de planejamento) e R2 (diretor financeiro) podem ser observados no Tabela 6 a seguir.

Tabela 6

Existência de manual de controle das atividades da empresa

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Existiu um manual de controle nas várias atividades da empresa ou foi elaborado um após a implementação da controladoria?	R1	Embora tenhamos vasto material escrito que possa ser considerado um pré-manual, a verdade é que ficou um material como diz o jargão popular, “para inglês vê”.
	R2	Não, nenhum.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

A Tabela 6 apresenta concepções diferentes entre os pesquisados sendo que de acordo com o R1 foi desenvolvido um vasto material sobre a Controladoria, muito embora não tenha sido estruturado um manual que facilitaria a implantação e a continuidade da Controladoria, o que pode ser considerado uma falha na execução do projeto. Já na compreensão do R2 não foi desenvolvido nenhum material.

Salienta-se que uma das falhas percebidas na empresa quanto à implantação da Controladoria é a falta de um manual que direcionasse as atividades de todos os membros nos diversos setores que formam a estrutura organizacional e, deste modo, viabilizasse a adequação desta ferramenta às necessidades da empresa, reduzindo o processo aleatório de tomada de decisão.

Comenta-se o entendimento de Borinelli (2006) de que a Controladoria é um sistema formal e como tal, para que possa ser implantado de forma eficiente e eficaz necessita de uma estrutura também formal, que poderia principiar com a elaboração de um manual. Porém, a inexistência deste gera um conjunto de ações inadequadas e instáveis que podem influenciar positiva ou negativamente no processo decisório, sem, no entanto, otimizar o referido processo de gestão.

Tabela 7

A importância do papel da controladoria no processo de gestão

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
A Controladoria desempenhava papel importante para qualificar o processo de gestão? Em que etapas do processo era mais visível a importância da Controladoria?	R1	O papel propriamente da Controladoria [...] era muito perceptível mesmo no acompanhamento e na estruturação do que a contabilidade estava dizendo. Então era um papel muito forte na Contabilidade em critérios fiscais e fatalmente a gente acabava caindo muito na parte financeira, e bem ou mal embora um outro ponto que era muito visível também, todas as problemáticas internas que nós tínhamos, embora a gente tinha aquelas 5000 mil páginas escritas de processos, também era uma área muito usada. Sem sombra de dúvidas, tanto custos quanto planejamento, nesses pontos a Controladoria era muito chamada, até hoje. Sempre numa visão de estar criando normas a Controladoria sempre foi muito [...] o pessoal sempre levantou a mão.
	R2	Não porque na verdade ela não exercia, não que a Controladoria não exercesse é que ela não fazia o papel de Controladoria ela não tinha assim um cunho de controle, de promover controles, analisar resultados, ela não tinha esse papel ela não exercia essa função, não estava no escopo do que a gente

	chamava na época de Controladoria.
--	------------------------------------

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Observa-se que os dois respondentes consideraram a Controladoria como importante para qualificar o processo de gestão da empresa, muito embora enquanto o R1 afirma que a Controladoria desempenhava papel relevante frente a Contabilidade, com elaboração de milhares de páginas como roteiros ou manuais para a sua implantação, o R2, evidencia que o processo que era chamado de Controladoria era na verdade um processo contábil, que não exercia a função precípua deste instrumento.

Analisa-se uma tendência positiva do R1 em falar sobre a importância da Controladoria e os aspectos que a envolvem, enquanto que o R2 tem uma visão menos otimista, considerando falho este instrumento na empresa. Aponta Horngren (1986), que a Controladoria efetivamente alcança os objetivos traçados, quando o controller tem efetiva capacidade de atuar com precisão no controle de todas as atividades gerenciais, permitindo o processo lógico de tomada de decisões e o alcance dos objetivos traçados, porém, isto somente ocorre quando sua implantação é completa na empresa.

Não pode a Controladoria desempenhar importante papel em uma empresa, se sua implementação é falha, como é o caso apresentado na empresa alvo do estudo, o que aponta para a fragilidade deste instrumento quando não aplicado de forma adequada. Deve-se também considerar que o fato de a empresa alvo das análises ser familiar existe a necessidade de utilizar a Controladoria como instrumento de direcionamento no programa sucessório, sendo este o questionamento demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8

Uso pela empresa da controladoria no programa sucessório

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
A empresa vinha utilizando a Controladoria como base para a execução do programa	R1	Olha eu acho que pela Controladoria não, o problema sucessório acaba sendo mais por uma questão de que toda empresa familiar ela acaba passando, para os herdeiros. A demonstração de que os sócios estão preocupados com o processo sucessório é o fato de existir um escritório de São Paulo especializado neste campo, mesmo que os dois gestores ainda tenham mais de duas décadas de vida ativa na gestão.
	R2	Não, não utilizava, no futuro não tem outro jeito, pois os sucessores dos atuais proprietários, os dois donos, são pessoas já de formação. A empresa hoje tem dois

sucessório?		grandes sócios, dois irmãos sempre tomaram as decisões de forma empírica, sempre foi muito mais baseado no conhecimento que eles acumularam dentro da vida no segmento, do que basicamente em números ou relatórios. Agora os filhos deles que estão começando a entrar no negócio, já tem formação acadêmica, já são pessoas que estão preparados para assumir a gestão a partir de um modelo de controle implantado.
-------------	--	--

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Quando se trata do uso da Controladoria no processo sucessório das empresas, os dois entrevistados R1 e R2 concordam que os sócios proprietários estão preocupados com esta abordagem, tendo em vista a contratação de um escritório especializado em São Paulo para tratar deste fato. Relata ainda R2 que embora os sócios proprietários tenham desenvolvido sua carreira gerencial na empresa a partir do acúmulo de conhecimento empírico vivenciado no decorrer das atividades no agronegócio, os filhos, ou seja, sucessores possuem formação acadêmica e, por este motivo, buscam um modelo de gestão mais profissional em que o controle e a Controladoria tenham papéis vitais.

Segundo Bornholdt (2005) aponta-se que os herdeiros de empresas familiares, em grande parte dos casos possuem uma nova visão acerca da gestão, trazendo para a organização estas novas estratégias gerenciais, por vezes divergentes de seus antecessores, o que pode gerar fragilização nas relações familiares e profissionais, porém é preciso que as mudanças ocorram de forma a permitir a adaptação destes novos processos gerenciais.

Esta forma de gerenciamento embasado na cientificidade e não somente no conhecimento empírico dos proprietários da empresa, torna a organização melhor estruturada, pois segundo a compreensão de Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) o desenvolvimento de um processo de gestão com bases de informação é mais confiável e permite que a empresa seja menos vulnerável as tempestividades do cotidiano no mercado.

Na sequência do estudo buscou-se identificar a opinião dos entrevistados acerca da influência da Controladoria no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa.

Tabela 9

Influência da controladoria no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Considera que a Controladoria influencia no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa?	R1	Não, não, isso daí é seguramente uma participação zero, e até porque uma coisa é muito clara, quando os sócios aqui, os proprietários são questionados em relação a isso, eles são muito unânimes em dizer: nós não tivemos conflitos até hoje, sempre conseguimos levar uma relação muito harmônica.
	R2	Totalmente, não tem como não ser assim. Hoje, na velocidade que as coisas acontecem na forma e no tamanho que a companhia está, não tem como você não gerir ela em cima de controles. A companhia quando ela começou ela tinha uma fazenda, era um ponto de negócio, era um tipo de negócio, eram duas culturas. Hoje a companhia tem... sei lá, setenta fazendas, tem diversos negócios.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

A Tabela 9 apresenta novamente a contrariedade das informações dos entrevistados sendo que para o R1 a Controladoria não influencia no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa, tendo em vista que os referidos proprietários comentam que sempre a relação interpessoal destes foi harmônica.

Em um posicionamento contraditório ao R1 o R2 esclarece que sim, ou seja, a Controladoria influencia no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa, inclusive trazendo benefícios para o controle das atividades e o alcance de melhores resultados.

Na concepção de Lodi (1998) as empresas familiares presenciam diversos conflitos de interesses, que podem surgir da relação familiar em detrimento às relações profissionais e empresariais, porém, o equilíbrio destas relações é sempre positivo para as organizações, gerando maior equilíbrio, sendo que o uso de ferramentas como a Controladoria podem ser fatores positivos no alcance de um clima organizacional favorável.

Foi questionado se a Controladoria estava envolvida na profissionalização da gestão na empresa, sendo que as informações coletadas junto aos entrevistados permitiram a elaboração da Tabela 10.

Tabela 10

Envolvimento da controladoria na empresa com a profissionalização da gestão

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
A Controladoria estava envolvida na empresa com a profissionalização da gestão?	R1	Olha, sim, há na controladoria projetos que motivaram essa iniciativa de vamos contratar consultores, e coordenadores para planejamento, vamos contratar a ferramenta de PPC, embora saiu da própria diretoria, ainda assim a controladoria estava lá dando as suas opiniões. Ah! Vamos trocar a auditoria externa que emite o parecer que era uma empresa local aqui do estado, de Cuiabá, para trazer a Price, então a Price está servindo em várias frentes enquanto a Controladoria estava a frente em todo esse momento. Ah! Vamos então trocar agora o ERP, porque é um software local aqui da cidade mesmo para o SAP [...] então todo esse momento a controladoria ou a direção de planejamento esteve presente opinando e contribuindo.
	R2	Não aplicado

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

A profissionalização da gestão é um dos principais elementos para que a empresa possa alcançar bom nível gerencial e, conseqüentemente, estrutural, sendo importante que a Controladoria possa estar envolvida neste processo, aumentando a confiança dos gestores no processo decisório e aumentando a qualidade organizacional.

Segundo o R1 a Controladoria está envolvida com a profissionalização da gestão na empresa familiar, a partir de ações como a contratação de consultores e coordenadores para o planejamento e uso adequado das ferramentas de PPC. Ainda segundo o mesmo respondente a contratação de nova auditoria externa capaz de emitir pareceres sobre a empresa de forma a torná-la mais competente, também são fatores essenciais para a profissionalização da gestão na empresa.

No entendimento de Allio (2004) a competência da empresa está diretamente ligada a profissionalização da gestão, sejam os gestores membros da família ou não, pois o sucesso e permanência da empresa no mercado depende da competência dos gestores e de seu envolvimento com o alcance dos objetivos traçados.

Observando o processo de profissionalização dos gestores da empresa, a questão que gerou a Tabela 11 identificou se a experiência dos sucessores fora

da empresa pode agregar uma gestão mais profissionalizada, com os seguintes apontamentos.

Tabela 11

A experiência dos sucessores fora agrega para uma gestão mais profissionalizada

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
A experiência dos sucessores fora agrega para uma gestão mais profissionalizada?	R1	Não aplicado
	R2	Os filhos dos sócios atuais estão fazendo curso, estão se atualizando em bancos de investimento, em grandes instituições de ensino no Brasil e no exterior. Então eles estão aprendendo ler balanço, estão aprendendo a olhar a companhia. Eles não foram criados na fazenda, não foram criados no campo eles não foram criados fazendo o negócio, eles são criados fora do negócio. Então o dono atual ele olha o negócio e só de olhar a máquina no plantio, ele sabe se está indo bem ou se está indo mal, não é o caso dos filhos. Não foram criados fazendo isso. Agora, eles estão fazendo cursos em grandes instituições ou através de grandes instituições financeiras ou mesmo de grandes instituições de ensino, então o que o cara está aprendendo, aprendendo a olhar o balanço e falar: Opa! Estou alavancado, não estou alavancado, se eu tomar tal decisão de investimento quanto eu alavanco, quanto me consome de balanço, quanto me consome de resultado, qual é a geração de caixa líquido que eu tenho, com esse caixa líquido quanto eu posso investir. Ele está lendo, está aprendendo a tocar a companhia muito mais tecnicamente. Não é bom nem melhor e nem pior, é diferente. Então assim sem Controladoria, sem eles fazerem isso, sem eles terem os números aqui dentro da companhia, não tem como eles assumirem a companhia... é minha opinião. Não tem como eles assumirem a companhia se a companhia começar a fornecer relatórios para que eles toquem a companhia do jeito que eles estão aprendendo no mercado, não tem jeito. Então é inevitável.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Conforme R2 os gestores da primeira geração da empresa analisada foram criados no campo, acompanhando as atividades cotidianas produtivas e tendo conhecimento do bom funcionamento de cada máquina ou atividade, porém, os filhos estão sendo educados de forma tecnicista, com a formação acadêmica no Brasil e no exterior, porém, sem o conhecimento prático do cotidiano de uma propriedade que atua no agronegócio.

Apontou ainda R2 que os filhos dos proprietários da empresa, ou seja, a segunda geração vem sendo preparada para substituir com eficiência e eficácia os pais, aprendendo sobre a leitura de balanços e uso de ferramentas

gerenciais como a Controladoria, de forma a permitir a continuidade da estrutura rural com bons resultados. Mas, também precisam ter maior nível de conhecimento acerca do funcionamento organizacional e gerencial da empresa, e, neste campo, a Controladoria torna-se uma importante ferramenta.

Na avaliação de Bernhoeft e Gallo (2003) um dos fatores que podem auxiliar na prática da boa gestão é o comprometimento dos gestores com a empresa e, não apenas com os fatores que envolvem as relações familiares. Neste sentido, entende-se que a tecnificação da gestão com o uso da Controladoria é um fator que pode auxiliar para a boa gestão e, conseqüentemente, a competência organizacional e seu fortalecimento no mercado.

A empresa em estudo vem trabalhando para sua atuação no mercado internacional, deste modo o estudo levantou se a Controladoria auxiliou na busca de novos mercados, com os seguintes dados.

Tabela 12

A controladoria auxiliou na internacionalização da empresa

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Quando houve a necessidade de buscar novos mercados a Controladoria auxiliou na internacionalização da empresa?	R1	Não, no agronegócio é muito pouco explorado, ainda é diferente de um ramo industrial onde a controladoria já domina plenamente o que se precisa, o que se espera e consegue responder antes. O agronegócio por ser uma coisa não muito antiga como o ramo industrial, acabaram vindo diretores comerciais que tivessem esse conhecimento, então isso partiu muito mais da diretoria comercial em dizer nós vamos exportar pra China, vamos exportar para mais esses 10 países aqui [...]. Era mais reativo o papel nessas definições de conquista de mercado.
	R2	Não aplicado

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Embora o R1 tenha demonstrado uma visão sempre otimista e positiva em relação à Controladoria na empresa, o mesmo não considera que esta tenha auxiliado na busca por novos mercados, posto que considere que este instrumento não é utilizado em sua totalidade no segmento de agronegócio, citando ser mais profícuo o uso da Controladoria nas indústrias.

Para o R1 o processo de internacionalização vivenciado pela empresa está fortemente relacionado aos anseios dos gestores e da diretoria comercial, não tendo a participação da Controladoria e nem de outros instrumentos

gerencias que se fossem utilizados em sua amplitude certamente teriam aumentado a eficiência do processo de internacionalização da empresa.

Na interpretação de Mealha (2011) a internacionalização de uma empresa é algo complexo e que deve ser desenvolvido a partir do uso de todos os instrumentos gerenciais, como é o caso da Controladoria, porém, esta ainda não é utilizada na empresa pesquisada com a intensidade que permita esta transformação e busca de novos mercados.

Questionados se a Controladoria pode contribuir para a internacionalização do negócio familiar o R2 apontou.

Tabela 13

A controladoria pode contribuir para a internacionalização do negócio familiar

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Em que a Controladoria pode contribuir para a internacionalização do negócio familiar?	R1	Não aplicado
	R2	Acho que a Controladoria vai contribuir em avaliar se essa internacionalização é viável ou não. Não acredito que a Controladoria vá apontar alguma direção para companhia, mas ela vai testar se a direção é correta. Nós já temos negócio internacional, nós já temos empresas no exterior. O que a Controladoria tem que responder é: É viável esses negócios? Ou mais, onde é que não é eficiente? Qual a minha ineficiência? Como eu melhoro esse meu negócio? Eu não acredito que a Controladoria dê a direção, mas sim ela vai dizer se o curso está certo, muito mais uma ferramenta de tomada de decisão e medição se sua direção está certa do que propriamente apontar pra onde a companhia vai. Acho que isso é mais estratégico, [...] mas justificar acho que é o papel principal dela inclusive.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

No posicionamento do R2 a Controladoria pode contribuir para a avaliação da capacidade de internacionalização da empresa, considerando se a busca por este mercado é viável ou não, a partir da observação da possibilidade, capacidade e oportunidade da empresa em comercializar seus produtos no mercado internacional.

Acredita ainda R2 que a Controladoria pode apontar as forças e fraquezas da empresa e a capacidade de vencer a competitividade no mercado nacional e internacional, apontando que este instrumento pode demonstrar se a empresa está no caminho certo para adequar-se as exigências dos consumidores

internacionais. Neste sentido, entende a Controladoria como um instrumento estratégico, que pode tornar-se um diferencial de competitividade na empresa, desde que seja utilizado de forma adequada, porém, não constitui elemento responsável pela internacionalização comercial da empresa, sendo mais um suporte e direção, com elevado grau de competência e aprimoramento.

Trazendo o entendimento de Graves e Thomas (2006) com relação a capacidade de crescimento de uma empresa no campo do mercado internacional, quando esta consegue avaliar, reconfigurar e alavancar seus recursos, sendo estes elementos alcançados com maior facilidade quando a partir da Controladoria, porém, somente esta ferramenta não garante o sucesso deste empreendimento no mercado internacional, que é ainda mais exigente e competitivo do que o mercado consumidor interno.

Ao analisar se a Controladoria pode reduzir os entraves gerenciais e organizacionais o R2 fez as seguintes ponderações.

Tabela 14

Redução de entraves gerenciais e organizacionais com a implantação da controladoria

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
A empresa vinha reduzindo entraves gerenciais e organizacionais com a implantação da Controladoria?	R1	Não aplicado
	R2	Como estava não, mas fazendo o papel que de fato ela tem que fazer, você consegue diminuir entrave, consegue diminuir bloqueio, a gente consegue diminuir burocracia, consegue ganhar eficiência, consegue dar valor justo aos trabalhos, consegue medir pontos de desempenho e pontos de não desempenho. Da forma que ela estava não, porque ela não cumpria o papel.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Na análise de R2 a Controladoria tem diversas capacidades e importante papel para a redução de entraves gerenciais ou organizacionais de uma empresa, porém, no caso específico deste instrumento da empresa em destaque observou-se fragilizado.

Compreende assim o respondente que a Controladoria como vinha sendo desenvolvida na empresa era falha e não alcançava os objetivos desejados, constituindo-se somente como um instrumento pouco utilizado que não cumpria o seu papel de aprimorar a gestão da empresa, o que gerou o descontentamento com o instrumento e a sua forma de aplicação.

Importante ressaltar que embora reconheça o valor da Controladoria, o R2 aponta que ela não cumpria o papel proposto na empresa, constituindo este fato elemento de sua exclusão temporária do processo gerencial da empresa.

Seguindo o estudo, levantaram-se os motivos que os respondentes acreditam que foram cruciais para a empresa não ter mais a área de Controladoria, os quais apontaram.

Tabela 15

Motivos que levaram a empresa não ter mais controladoria

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Quais foram os motivos que levaram a empresa a não ter mais a área de Controladoria?	R1	Exatamente como o R2 comentou aquele dia, na avaliação inicial dele, [...] tinham muitas coisas feitas, realizadas, e muitas coisas, que ele como vem de mercado e empresa mais estruturadas, era importante a gente dar uma pausa nisso, suspender tudo então que se vinha pensando e fazendo, organizar toda essa retaguarda mesmo para que a coisa realmente nascesse certa. Ou ressurgisse certa, então a decisão de estar suspendendo essa área é muito mais, numa visão, eu confesso pra você, do diretor financeiro em entender que o que a gente estava fazendo estava longe de ser uma controladoria ou até estava perto, mas do jeito que ela estava indo, estava caminhando de forma a gastar tanta energia e não chegaria a ser um ideal de controladoria, então uma decisão dele com os próprios proprietários e com o CEO também, foi dar uma acalmada para organizar todo o negócio, suspender o que hoje a gente chama de controladoria, vamos resolver os problemas contábeis, financeiros, fiscais e de campo, e daí sim a gente retoma a coisa com seu devido papel. Então foi por entender que o que a gente estava fazendo como Controladoria não atendia na plenitude o que seria o papel da Controladoria.
	R2	Ela era dependente, é por isso que a gente não tem mais a figura da Controladoria até a gente conseguir colocar algumas coisas para funcionar, na verdade ela não controlava, ela ficava refém das outras áreas da companhia. Então, ao invés dela falar para onde as coisas tinham que ir e de como as coisas tinham que vir, ela ficava perguntando. Na verdade, era uma Informadoria que nós tínhamos.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Quando foram levantados os motivos geradores do “congelamento” da Controladoria na empresa, houve harmonia nas informações entre os dois respondentes da pesquisa, sendo que para o R1 a falta de estrutura da Controladoria e o fato desta não alcançar os objetivos traçados foi o motivo que

levaram os gestores a tomar a decisão de não mais investir, mesmo que temporariamente neste instrumento.

Na análise de R2 a dependência da Controladoria de outros setores como a Contabilidade e o fato de que este instrumento não era utilizado como elemento de controle e melhoria do processo decisório, mas sim como “informadoria” sem autonomia foram os fatores que geraram a sua não utilização.

Consideram Borinelli (2006) e Slomski (2005) que a Controladoria não pode ser apenas um instrumento de informação para que os gestores tomem suas decisões, mas sim, um instrumento de decisão que interaja de forma produtiva e positiva com a gestão, não constituindo-se um instrumento unicamente informacional, pois se assim ocorrer a Controladoria pode tornar-se um sustentáculo da Contabilidade e apenas atuar como coadjuvante no processo decisório. Cabe salientar que no caso específico da empresa em análise este instrumento vinha passando por este processo de subalternidade e apresentação de informação aos gestores, atuando quase como um instrumento de informadoria como bem citou o R2 e não de controladoria e efetividade nas ações gerenciais.

A questão final identificou a existência de projeto para a replantação da Controladoria na empresa alvo das análises, sendo que os respondentes fizeram os seguintes apontamentos.

Tabela 16

Existência de projeto para replantação da controladoria

Questão apresentada	Respondente	Informações apresentadas
Existe um projeto para replantação da Controladoria?	R1	Não aplicado
	R2	Vamos lá, a companhia [...] tem algo em torno de 20(vinte) núcleos de negócio, então a companhia hoje produz soja, produz milho, produz algodão, produz algodão safrinha, milho safrinha, produz semente de soja, tem uma empresa muito grande de transportes, tem pecuária, pecuária nós temos cria, recria temos engorda, temos a produção de sêmen, a companhia ainda tem uma trade que faz comércio internacional de commodities agrícolas e tem uma distribuidora de insumos, nessa distribuidora a gente vende químico, fertilizantes, adjuvantes e correções de solo. Então a companhia tem vários núcleos de negócio. No final do ano, quando a gente fecha o balanço a gente consegue perceber que a companhia conseguiu ganhar dinheiro e historicamente a companhia ganha

		<p>dinheiro, a companhia tem uma margem de resultado satisfatório. A pergunta é: De onde vem o resultado? Então, o Projeto INOVAR ele vem, não para corrigir, mas para ajustar isto tudo dentro da companhia. Vai mudar o resultado no final do ano? Não, não vai mudar o resultado no final do ano, o Projeto não muda o resultado da companhia, mas permite enxergar quanto eu estou ganhando, onde é que estou perdendo, onde é que posso ser melhor.</p> <p>[...] O projeto vem para trazer ferramenta de gestão que permita tomar decisões para corrigir este tipo de coisa.</p>
--	--	---

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Diante de todos os pontos analisados neste estudo, pode-se apontar que a Controladoria da forma inicial que foi implantada não atendia as necessidades gerenciais requeridas da área e que, se o projeto Inovar percorrer o que se propõe, provavelmente terá maior eficiência gerencial do negócio familiar, se pode dizer que a implantação da filosofia impregnada no projeto permitirá, de alguma forma, que a empresa comece a se auto-gerenciar, sem a intervenção constante dos sócios-gestores e seus sucessores.

Segundo as informações apresentadas e analisadas foi possível fazer uma tabela sintetizando os principais achados:

Tabela 17

Sintetização dos principais achados

PRINCIPAIS ACHADOS
1. A Controladoria desenvolvida e aplicada na empresa, não teve um manual de controle corretamente elaborado e implantado, o que enfraqueceu ela como unidade administrativa.
2. A Controladoria não foi desenvolvida da forma adequada e não fazia o papel de base gerencial, sendo utilizada de forma superficial e sem a produtividade esperada.
3. Não foi utilizada a Controladoria como base para o desenvolvimento de um programa sucessório.
4. Os pesquisados consideram que a Controladoria não influencia no comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa.
5. Observou-se que a Controladoria estava envolvida na empresa com a profissionalização da gestão, visto que a mesma motiva ações de controle e planejamento no campo gerencial.
6. Os sucessores da empresa (filhos dos fundadores) estão buscando se qualificar a partir de cursos e educação superior para a preparação a sucessão.
7. A Controladoria não possibilitou a busca de novos mercados, ou seja, a internacionalização da empresa, posto que não influencia no agronegócio e seu processo de exportação.
8. A única contribuição da Controladoria é a avaliação da viabilidade ou não da internacionalização.
9. Da forma que a empresa vinha implantando a Controladoria ela não influenciava na redução dos entraves gerenciais.
10. A Controladoria era dependente do setor financeiro, não desempenhando a sua função primordial que se relaciona a gestão, não tendo também sua independência para resolver os problemas e entraves gerenciais.

11. A empresa pretende implantar o Projeto INOVAR que poderá ajustar os aspectos da companhia. O referido projeto constituirá uma ferramenta gerencial que poderá aumentar a eficiência gerencial, embora não influencie nos resultados finais.

Nota. Fonte: Respostas dos entrevistados.

Diante desta tabela, se conclui que a ausência de algumas formalidades necessárias e pertinentes a essência do que é a Controladoria tornou-se obsoleta a sua implantação inicialmente, muito provável que sejam ajustados na implantação do projeto INOVAR.

5 Considerações Finais

Este trabalho foi movido pelo seguinte objetivo geral: **conhecer a experiência vivida pela Controladoria numa empresa familiar do Estado do Mato Grosso**. Para isso foi utilizado um estudo de caso junto a uma empresa de grande porte do agronegócio de Mato Grosso com a utilização de um questionário para avaliar o perfil dos respondentes e identificá-los no modelo de três círculos de Gersick et al. (1997) e uma entrevista semiestruturada com o ex-controller e o Diretor Financeiro.

A partir da pesquisa na empresa foi possível alcançar o referido objetivo geral, após identificar aspectos relacionados à experiência vivida pela Controladoria na empresa, desde a necessidade de implantá-la, até as falhas referentes à sua não utilização, encerramento das atividades e, atualmente, estudo para o retorno da Controladoria como instrumento gerencial.

O primeiro objetivo específico que buscava identificar as práticas utilizadas numa empresa familiar foi alcançado a partir da observação das práticas da Controladoria utilizadas na empresa familiar de Rondonópolis-MT, tendo como característica o uso dessa ferramenta somente como instrumento de informação contábil, não utilizando em toda a sua extensão o que gerou sua desvalorização e a exclusão por um período da Controladoria.

Com o desenvolvimento do estudo foi possível constatar que o objetivo específico que buscava conhecer se na empresa familiar analisada o processo decisório se fundamentava nas informações da Controladoria, a abordagem constatada foi negativa, porque a empresa não utilizou esta ferramenta como alicerce para o processo decisório.

Foi alcançado o terceiro objetivo específico ao fazer o levantamento de informações na empresa e perceber que as práticas da Controladoria da empresa estudada não se encontram alinhadas com as perspectivas teóricas discutidas no decorrer deste estudo, tendo em vista que teoricamente a Controladoria constitui uma prática que permite aumentar o nível de competitividade da empresa a partir de um processo decisório alicerçado neste instrumento gerencial, o que não ocorre na empresa, com a Controladoria utilizada somente como demonstrativo contábil.

Com relação ao problema de pesquisa este foi respondido a partir da observação de que na gestão familiar as práticas de Controladoria são fragilizadas pelas decisões dos gestores. Neste sentido, aponta-se que a Controladoria não influencia, mas é influenciada na gestão familiar, predominando o desejo dos proprietários/gestores, por vezes sem qualquer forma de cientificidade administrativa.

Sabe-se que a presente pesquisa contribui para o desenvolvimento acadêmico e científico por abordar um estudo em uma região carente de tais trabalhos e que é o celeiro do país, pois a empresa pesquisada mesmo produz 6% de toda a soja do país, conforme afirmou o Diretor Financeiro. Agora é fato que a pesquisa poderia ser melhor desenhada e melhor respaldada se fossem utilizados outros métodos de captação de dados e análise. Enfim, a pesquisa cumpri o seu papel em deixar caminhos a serem perseguidos por outros pesquisadores e estudiosos do assunto.

Para pesquisas futuras recomenda-se reaplicar o estudo a outras empresas de grande porte do mesmo segmento em outra região do país traçando um paralelo entre os estudos e seja desenvolvido uma pesquisa mais detalhada nos aspectos aqui abordados para identificar outras circunstâncias que não foram possíveis alcançar por não ter havido condições de entrevistar os sócios gestores.

Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Adachi, P. P. (2006). *Família S./A.: Gestão de empresa familiar e solução de conflitos*. São Paulo: Atlas.
- Aicep (2009). *Internacionalizar: Aspectos a acautelar num processo de IDPE*. Portugal: Aicep Portugal Global. Recuperado de www.portugalglobal.pt
- Allio, M. K. (2004). Family businesses: Their virtues, vices, and strategic path. *Strategy & Leadership*. 32(4), 24-33.
- Almeida, A. P. P. (2010). *Profissionalização em empresas familiares: Os desafios da implementação de mecanismos de governança corporativa numa empresa do setor de transporte* (Dissertação de Mestrado em Administração). Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Almeida, L. B.; Parisi, C. & Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Org.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Alves, L. A. (2009). *Uma análise das funções de controladoria segundo as expectativas dos gestores de entidades de serviço social: Um estudo de caso do Serviço Social do Comércio SESC* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Baldvinsdottir, G., Mitchel, F., & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*. 21, 79–82.
- Benčová, M., & Kal'avská, A. (2009). Importance of the controllership for the company performance – software company. *E+M Ekonomie a Management*, 2, 76-83.
- Bernhoeft, R. (1989). *Empresa familiar: Sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida* (3a ed.). São Paulo: Nobel.
- Bernhoeft, R., & Gallo, M. *Governança na empresa familiar*. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In P. Schmidt (Org.), *Controladoria: Agregando valor para a empresa*. (2002). Porto Alegre: Bookman.
- Beuren, I. M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas, 2006.

- Beuren, I. M.; Althoff, N. S., & Stédile, R. M. (2010, jul./dez.). Práxis da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Revista Ciência Administração*, 16(2), 432-453.
- Beuren, I. M., & Müller, E. T. C. (2013). Institucionalização da controladoria em empresas familiares. *ReCont: Registro Contábil*, 4(2), 69-89.
- Bianchi, M.; Backes, R. G., & Giongo, J. (2006). A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *ConTexto*, 6(10).
- Bird, B., Welsch, H., Astrachan, J. H., & Pistrui, D. (2002). Family business research: The evolution of an academic field. *Family Business Review*, 15(4), 337-350.
- Borges, T. N.; Parisi, C.; Gil, A. L. (2005). O controller como gestor da tecnologia da informação: Realidade ou ficção? *Revista de Administração Contemporânea*, 9(4), 119-140.
- Borinelli, M. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis* (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bornholdt, W. (2005). *Governança na empresa familiar: Implementação e prática*. São Paulo: Bookman, 2005.
- Bortoli, A., Neto, & Moreira, A. L., Junior. (2001, out./dez.). Dificuldades para a realização da sucessão: Um estudo em empresas familiares de pequeno porte. *Caderno de Pesquisas em Administração*, 08(4).
- Brereton, P.; Kitchenham, B., Budgen, D.; & Li, Z. (2008). *Using a protocol template for case study planning*. United Kingdom: Proceedings of ease - BCS-eWIC.
- Brito, O. S. (2003). *Controladoria de risco: Retorno em instituições financeiras*. São Paulo: Saraiva.
- Calijuri, M. S. S.; Santos, N. M. B. F., & Santos, R. F. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. Anais Eletrônicos do Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 12.
- Catelli, A. (1999). *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica - GECON*. São Paulo: Atlas.
- Catelli, A.; Pereira, C. A., & Vasconcelos, M. T. C. (2001). Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In A. Catelli (coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Cavalcante, D. S., Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012, jul./dez.). Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil, FURB*, 8(3), 113-134.

- Cohen, A. N., & Santana, A. S. C. (2013, jan./jun.). Controladoria em pequenas empresas: Um estudo de caso aplicado a uma empresa na região de Ribeirão Preto. *Revista Científica Eletrônica UNISEB*, 1(1), 1-19.
- Colin, L., & Colin, L. (2009). *Família S.A.: Como gerenciar seus parentes na empresa*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Coutinho, C. P., & Chaves, J. H. (2002). O estudo de caso na investigação em tecnologia educativa em Portugal. *Revista Portuguesa de Educação*, 15(01), 221-243.
- Cruz, R. B. (2009). *A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Dias, J. M., Filho. (2008). A pesquisa qualitativa sob a perspectiva da teoria da legitimidade: Uma alternativa para explicar e predizer políticas de evidenciação contábil. In *Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 32.
- Donnelley, R. G. (1967). A empresa familiar. *Revista de Administração de Empresas – FGV*, 7(23).
- Donnelley, R. G. (1987). *A empresa familiar*. São Paulo: Nova Cultura.
- Eisenhardt, K. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Fang, H., Memili, E., Chrisman, J. J., & Welsh, D. H. B. (2012). Family firms' professionalization: Institutional theory and resource-based view perspectives. *Small Business Institute Journal*. 8(2), 12-34.
- Ferrer, E. M. (2010). Aproximación a un esquema conceptual para propiciar cambios en la cultura organizacional. In *Anais eletrônicos do Congresso Internacional de Investigación de la Universidad de Carabobo*, Valencia, Venezuela, 7.
- Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Fonseca, V. S., & Machado-da-Silva, C. L. (2002, set./dez.). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: Escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade*, 9(25), 93-109.
- Freitas, E. C., & Barth, M. (2011, set./dez.). Profissionalização da gestão nas empresas familiares: Estagnar ou inovar? *G&DR*, 7(3), 158-185.
- Gersick, K., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: Life cycles of the family business*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Graves, C., & Thomas, J. (2006). Internationalization of Australian family businesses: A managerial capabilities perspective. *Family Business Review*, 19(3), 207-224.
- Grzybovski, D., & Tedesco, J. C. (1998). Empresa familiar x competitividade: Tendências e racionalidades em conflito. *Teoria e Evidência Econômica*, 6(11), 37-68.
- Grzybovski, D. (2007). *Plataforma de conhecimentos e aprendizagem transgeracional em empresas familiares* (Tese de Doutorado em Administração). Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, Brasil.
- Guerreiro, R. (1992). Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. *Caderno de Estudos - FIPECAFI*, 4.
- Guilding, C.; Cravensf, K. S., & Taylesg, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113- 135.
- Habbershon, T. G.; Williams, M., & Macmillan, I. C. (2003). A unified systems perspective of family firm performance. *Journal of Business Venturing*, 18, 451-465.
- Hall, A., & Nordqvist, M. (2008). Professional Management in Family Businesses: Toward an Extended Understanding. *Source: Family Business Review*, 21(1), 51-69.
- Horngren, C. T. (1986). *Contabilidade de custos: Um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Kanitz, S. C. (1976). *Controladoria: Teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira.
- Kaplan, R. S. (1986). The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4/5), 429-452.
- Lacombe, F. Heilborn, G. (2003). *Administração: Princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva.
- Leal, E. A., & Botinha, C. T. N. (2013). Atribuições e a participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar. In *SEMEAD – Seminário em Administração*, Uberlândia, MG, Brasil, 16.
- Leone, N. M. C. P. G.; Silva, A. B., & Fernandes, C. B. (1996, jul./set.). Sucessão: Como transformar o duelo em dueto. *Revista de Administração*, 31(3), 76-81.

- Lethbridge, E. (1997). Tendências da empresa familiar no mundo. *Revista BNDES*, 7.
- Lodi, J. B. (1998). *A empresa familiar* (5a ed.). São Paulo: Pioneira.
- Lunkes, R. J., Machada, A. O., Rosa, F. S., & Telles, J. (2011). Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. *Análise Psicológica*, 2(XXIX), 345-361.
- Lunkes, R. J.; Schnorrenberger, D., & Gasparetto, V. (2010, set./dez.). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP*, 4(10), 106-126.
- Machado-da-Silva, C. L., & Fonseca, V. S. (2010). Estruturação da estrutura organizacional: O caso de uma empresa familiar. *RAC*, 1(ed. esp.), 11-32.
- Martin, N. C. (2002, jan./abr.). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28, 7-28.
- Martins, J. P. V. (2013). Investigação em contabilidade de gestão: Ênfase no estudo de caso. Estudos do ISCA. *Instituto Superior de Contabilidade e Administração*, IV(5), 1-10.
- Mealha, C. B. H. (2011). *Internacionalização de pequenas e médias empresas familiares: Um contributo à compreensão das potencialidades e limitações destas empresas num processo de expansão internacional* (Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais). Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Meller-da-Silva, F., & Tatto, L. Empreendedorismo internacional: Uma reflexão sobre as possíveis estratégias de internacionalização de empresas. *Revista ADMPG - Gestão Estratégica*, 1(1), 9-14.
- Minayo, M. C. S., & Sanches, O. (1993). Quantitativo-qualitativo: Oposição ou complementaridade? *Cadernos de Saúde Pública*, 9(3), 239-262.
- Moraes, A. C. T., Filho. (2009). *Gestão e sucessão de empresas familiares: Uma revisão de literatura* (Dissertação de Mestrado em Gestão Empresarial). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Mosimann, C. P., Alves, O. C., & Fisch, S. (1993). *Controladoria: Seu papel na administração de empresas*. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG.
- Müller, E. T. C., & Beuren, I. M. (2010, jan./abr.). Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, 26(76).
- Müller, E. T. C. (2007). *O processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.

- Najjar, E., & Bernhoeft, R. (2004, set./out.). Empresas familiares e famílias empresárias. *Revista da ESPM*, 11(5), 50-59.
- Nakagawa, M. *Introdução à controladoria: Conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (Org.) (2009). *Controladoria: Um enfoque na eficácia organizacional* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2010). *Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas.
- Nenevê, M. (2003). *O impacto da profissionalização da gestão de uma empresa familiar: O caso da Condor S. A.* (Dissertação de Mestrado em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, São Bento do Sul, RS, Brasil.
- Oliveira, A. B. S. (2001). Planejamento, planejamento de lucro. In A. Catelli (Org.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, D. P. R. (1999). *Empresa familiar: Como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, H. M. (2011, jan./jul.). Internacionalização de empresas brasileiras: Desenvolvimento de gestores como fator essencial para a estratégia de negócios. *Future Studies Research Journal*, 3(1), 111-139.
- Oliveira, J. L., Albuquerque, A. L., & Pereira, R. D. (2012, jan./jun.). Governança, sucessão e profissionalização em uma empresa familiar: (Re)arranjando o lugar da família multigeracional. *Revista Brasileira de Negócios – FECAP*, 14(43), 176-192.
- Oliveira, L. M.; Perez, J. H., Junior, & Silva, C. A. S. (2002). *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, M. L. (2003). *A controladoria como suporte à gestão em uma empresa familiar de grande porte de fabricação de calçados de segurança* (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Oro, I. M. (2006). *Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Ortega, G. R. (2005). *O papel da controladoria na gestão estratégica: Estudo de caso em uma empresa do segmento de transporte vertical* (Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). UniFecap, São Paulo, SP, Brasil.
- Padoveze, C. L. (2008). *Controladoria básica*. São Paulo: Cengage Learning.

- Parisi, C. (2011). Planejamento e controle. In C. Parisi; E. Megliorini (Orgs.). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Petry, L. I., & Nascimento, A. M. (2009, jan./abr.). Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(49), 109-125.
- Piva, R. S. (2013). *As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do estado do Paraná* (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Richardson, R. J., Peres, J. A. S., Wanderley, J. C. V., Correia, L. M., & Peres, M. H. M. (2008). *Pesquisa social: Métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2008). *The controller's function: The work of the Managerial Accountant*. New York: Kindle.
- Santos Junior, W. B., & Silva, J. O. (2014). Papel da controladoria na análise de formação de preço: estudo em uma empresa familiar. In *Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade*, Florianópolis, SC, Brasil, 5.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Severino, A. J. (2007). *Metodologia do trabalho científico* (23a ed. rev. e atual., 6. reimp.). São Paulo: Cortez.
- Sirmon, D. G., & Hitt, M. A. (2003). Managing resources: Linking unique resources, management, and wealth creation in family firms. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 27(4), 339-358.
- Slomski, V. (2005). *Agente de controle interno e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Stake, R. E. (1995). *A arte da investigação com estudos de caso* (2a ed.). Lisboa-Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Vago, M. (2004). Integrated change management: Challenges for family business clients and consultants. *Family Business Review*, 17(1), 71-80.
- Venter, W. P., & Kruger, S. (2004). The contribution of familiness to the performance of family businesses. *Acta Commercii*, 4, 14-28.
- Ventura, M. M. (2007, set./out.). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. *Revista SOCERJ*, 20(5), 383-386.

- Vidigal, A. C. (2000, abr./jun.). A sobrevivência da Empresa Familiar no Brasil. *Revista de Administração*, 35(2), 66-71.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: Explaining the nature of controllership and its changes. *Journal Management Control*, 22, 25-46.
- Werner, R. (2004). *Família e negócios: Um caminho para o sucesso*. São Paulo: Manole.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (3a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.

Apêndice A – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido/TCLE ao Controller e Diretor Financeiro de uma Empresa Familiar do Estado de Mato Grosso

Você está sendo convidado a participar, como voluntário na pesquisa: “CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES BRASILEIRAS: UM ESTUDO EM UMA ORGANIZAÇÃO DO AGRONEGÓCIO DO ESTADO DE MATO GROSSO” cujo objetivo geral é identificar as influências nas práticas da Controladoria em uma empresa familiar do Estado do Mato Grosso.

Depois de esclarecido sobre as informações a seguir, no caso de aceitar fazer parte do estudo, assine ao final deste documento, que está em duas vias, sendo uma delas sua e a outra do pesquisador responsável (Amauri Gonçalves de Oliveira). Em caso de recusa, você não será penalizado de forma alguma.

A sua participação será de grande importância para o nosso estudo, pois a partir dele será possível obter e fornecer os dados para a empresa, bem como, apresentar as informações na instituição superior da FECAP. Sua participação implicará em fazer parte de uma entrevista, sendo que as respostas são livres e, em nenhum momento correrá o risco de passar por constrangimento relativo a alguma das questões levantadas na pesquisa.

Serão garantidos o anonimato e o sigilo absoluto das informações, além da utilização dos resultados exclusivamente para fins científicos.

Diante dos esclarecimentos citados acima aceito participar da pesquisa.

Rondonópolis MT, 18/07/2014.

Assinatura do Voluntário

Assinatura do Pesquisador

Pesquisador Responsável: Amauri Gonçalves de Oliveira
End.: Rua Nilton Rodrigues, 1460 - Novo Horizonte - Rondonópolis/MT
E-mail: amaurig.oliveira@bol.com.br

Apêndice B – Questionário Comum ao Controller e ao Diretor Financeiro da Empresa

Este questionário tem por escopo levantar informações acerca do perfil dos entrevistados, sendo que em nenhum momento os dados aqui coletados serão utilizados para outros fins, que não seja única e exclusivamente a elaboração de um estudo acadêmico.

QUESTIONÁRIO

1. Qual a sua idade?

- () De 20 a 29
() De 30 a 39
() De 40 a 49
() De 50 a 59
() Outro. Especificar: _____

2. Qual sexo?

- () Masculino
() Feminino

3. Qual formação superior possui?

- () Contabilidade
() Administração
() Economia
() Outro. Especificar: _____

4. Ocupa qual cargo?

- () Sócio gestor
() Controller
() Diretoria
() Outro. Especificar: _____

5. Quanto tempo tem de experiência?

- () 00 a 05 anos
() 06 a 10 anos
() 11 a 15 anos
() Outro. Especificar: _____

6. É membro familiar?

- () Sim
() Não

7. Tem participação financeira na propriedade da empresa?

- () Sim
() Não

Apêndice C – Entrevista Semiestruturada ao Controller da Empresa

Esta entrevista tem por escopo levantar informações acerca da prática da Controladoria na empresa, sendo que em nenhum momento os dados aqui coletados serão utilizados para outros fins, que não seja única e exclusivamente a elaboração de um estudo acadêmico.

ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

1. Há quanto tempo a empresa vinha desenvolvendo e implantando a Controladoria?
2. Existiu algum entrave em relação a implantação da Controladoria por parte dos sócios da empresa?
3. Houve um projeto para a implantação da Controladoria? Você participou da elaboração?
4. Quais as atividades você desempenhava na empresa na função de controller?
5. Os tomadores de decisão da empresa utilizavam a Controladoria como base de informação?
6. Existiu um manual de controle nas várias atividades da empresa ou foi elaborado um após a implementação da controladoria?
7. Em quais atividades ou funções existiam os controles?
8. A Controladoria desempenhava papel importante para qualificar o processo de gestão? Em que etapas do processo era mais visível a importância da Controladoria?
9. Os gestores tornaram-se mais eficazes em suas decisões quando embasavam nas informações da Controladoria?
10. A empresa vinha utilizando a Controladoria como base para a execução do programa sucessório?

11. Como considera que a Controladoria influenciou o comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa?
12. A Controladoria estava envolvida na empresa com a profissionalização da gestão?
13. Quando houve a necessidade de buscar novos mercados a Controladoria auxiliou na internacionalização da empresa?
14. Quais foram as contribuições da Controladoria para a internacionalização do negócio familiar?
15. Quais os principais entraves gerenciais e organizacionais que a empresa vinha reduzindo com a implantação da Controladoria?
16. Quais ações gerenciais a Controladoria direcionava?
17. A Controladoria influenciava em todos os setores da empresa?
18. Quais foram os motivos que levaram a empresa a não ter mais a área de Controladoria?
19. Existe um projeto para reimplantação da Controladoria?
20. Acredita que neste projeto a Controladoria possa desempenhar melhor suas atividades do que vinha ocorrendo? Em quais aspectos?

Apêndice D – Entrevista Semiestruturada ao Diretor Financeiro da Empresa

Esta entrevista tem por escopo levantar informações acerca da prática da Controladoria na empresa, sendo que em nenhum momento os dados aqui coletados serão utilizados para outros fins, que não seja única e exclusivamente a elaboração de um estudo acadêmico.

ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

1. Há quanto tempo trabalha na empresa?
2. Quais as atividades o controller desempenhava na empresa?
3. Há quanto tempo a empresa vem desenvolvendo e implantando a
4. Existia um manual de controle nas várias atividades da empresa ou foi elaborado um após a implementação da controladoria?
5. Em quais atividades ou funções existiam os controles?
6. A Controladoria desempenhava papel importante para qualificar o processo de gestão?
7. As decisões eram mais eficazes quando embasadas nas informações da Controladoria?
8. A empresa utilizava a Controladoria como base para a execução do programa sucessório?
9. Considera que a Controladoria possa influenciar no comprometimento pessoal dos gestores da empresa?
10. A profissionalização da gestão era direcionada/influenciada pela Controladoria?
11. Quando há a necessidade de buscar novos mercados a Controladoria auxilia na internacionalização da empresa?
12. Quais são as contribuições da Controladoria para a internacionalização?
13. A Controladoria influenciava nos outros setores da empresa?
14. Quais os principais entraves gerenciais e organizacionais que a empresa vinha reduzindo com a participação da Controladoria?
15. A Controladoria estava presente em todos os setores da empresa?
16. Quais os motivos que levaram a empresa suspender a área da Controladoria?

17. Existe um projeto para reimplantação da Controladoria? Qual a sua responsabilidade neste projeto?

18. Acredita que os gestores tornaram-se mais eficazes em suas decisões quando embasados nas informações da Controladoria?

Apêndice E – Tabelas para Análise das Questões Realizadas ao Controller e ao Diretor Financeiro da Empresa

A seguir se encontram as tabelas elaboradas para análise das respostas dos entrevistados.

Tabela 18

Estrutura para análise das questões realizadas ao controller

ASSUNTO/QUESTÃO	VARIÁVEL	OBJETIVO	FONTE
Quais as atividades você desempenha na empresa na função de controller?	Funções do Controller	Conhecer as atividades desempenhadas pelo controller	Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), Brito (2003), Borinelli (2006), Müller e Beuren (2010), Beuren, Althoff e Stédile (2010) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010)
Há quanto tempo a empresa vem desenvolvendo e implantando a Controladoria?	Lapso temporal	Identificar o lapso temporal da atividade na empresa	
Os tomadores de decisão da empresa utilizam a Controladoria como base de informação?	Influência da Controladoria	Reconhecer a influência da Controladoria na tomada de decisão pelos sócios gestores	Horngren (1986)
Existe um manual de controle nas várias atividades da empresa ou foi elaborado um após a implantação da controladoria?	Padrões	Entender se existe um padrão a ser seguido	Fonseca e Machado-da-Silva, (2002), Peleias (2002) e Müller e Beuren (2010)
Em quais atividades ou funções existem os controles?	Existência de controles	Aferir as atividades em que existem os controles	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto, (2010) e Beuren e Müller (2013)
A Controladoria desempenha papel importante para qualificar o processo de gestão?	Papel na gestão	Entender a importância da Controladoria para o processo de gestão	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Ortega (2005) e Borinelli (2006)
Acredita que os gestores tornaram-se mais eficazes em suas decisões quando embasados nas informações da Controladoria?	Papel na gestão	Entender a importância da Controladoria para o processo de gestão	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Ortega (2005) e Borinelli (2006)
A empresa utiliza a Controladoria como base para a execução do programa sucessório?	Processo Sucessório	Saber se o processo sucessório sofre alguma influência pelas atividades da Controladoria	Colin e Colin (2009) e Botinha e Leal (2013)

Como considera que a Controladoria possa influenciar o comprometimento pessoal dos sócios gestores com a empresa?	Comprometimento Pessoal dos membros familiares	Identificar se a Controladoria exerce influência no comprometimento dos sócios gestores	Gersick <i>et al.</i> (1997) e Bernhoeft e Gallo (2003)
A Controladoria está envolvida na empresa com a profissionalização da gestão?	Profissionalização da gestão	Conceber que a Controladoria contribui com a profissionalização da gestão	Vago (2004), Almeida (2010), Freitas e Barth (2011) Oliveira, Albuquerque e Pereira (2012) e Fang <i>et al.</i> (2012)
Quais são as contribuições da Controladoria para a internacionalização do negócio familiar?	A internacionalização	Identificar os aspectos que a Controladoria contribui para a internacionalização da empresa	AICEP (2009) e Oliveira (2011)
A Controladoria influencia nos outros setores da empresa?	Dinâmica da empresa	Constatar a participação da Controladoria no todo organizacional	Bianchi, Backes e Giongo (2006)

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 19

Estrutura para análise das questões realizadas ao diretor financeiro

ASSUNTO/QUESTÃO	VARIÁVEL	OBJETIVO	FONTE
Quais as atividades o controller desempenhava na empresa?	Funções do Controller	Conhecer as atividades desempenhadas pelo controller	Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), Brito (2003), Borinelli (2006), Müller e Beuren (2010), Beuren, Althoff e Stédile (2010) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto, (2010)
As informações da Controladoria são utilizadas na tomada de decisão?	Influência da Controladoria	Reconhecer a influência da Controladoria na tomada de decisão pelos sócios gestores	Horngren (1986)
Existe um manual de controle nas várias atividades da empresa ou foi elaborado um após a implementação da controladoria?	Padrões	Entender se existe um padrão a ser seguido	Fonseca e Machado-da-Silva, (2002), Peleias (2002) e Müller e Beuren (2010)
Em quais atividades ou funções existem os controles?	Existência de controles	Aferir as atividades em que existem os controles	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto, (2010) e Beuren e Müller (2013)
A Controladoria desempenhava papel importante para qualificar o processo de gestão?	Papel na gestão	Entender a importância da Controladoria para o processo de gestão	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Ortega (2005) e Borinelli (2006)

As decisões eram mais eficazes quando embasados nas informações da Controladoria?	Papel na gestão	Entender a importância da Controladoria para o processo de gestão	Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), Ortega (2005) e Borinelli (2006)
A empresa utilizava a Controladoria como base para a execução do programa sucessório?	Processo Sucessório	Saber se o processo sucessório sofre alguma influência pelas atividades da Controladoria	Colin e Colin (2009) e Botinha e Leal (2013)
Considera que a Controladoria possa influenciar no comprometimento pessoal dos sócios gestores?	Comprometimento Pessoal dos membros familiares	Identificar se a Controladoria exerce influência no comprometimento dos sócios gestores	Gersick <i>et al.</i> (1997) e Bernhoeft e Gallo (2003)
A profissionalização da gestão foi direcionada pela Controladoria?	Profissionalização da gestão	Conceber que a Controladoria contribui com a profissionalização da gestão	Vago (2004), Almeida (2010), Freitas e Barth (2011) Oliveira, Albuquerque e Pereira (2012) e Fang <i>et al.</i> (2012)
Quando houve a necessidade de buscar novos mercados a Controladoria auxiliou na internacionalização da empresa?	A internacionalização	Saber o papel da Controladoria na internacionalização da empresa	AICEP (2009) e Oliveira (2011)
Quais são as contribuições da Controladoria para a internacionalização?	A internacionalização	Identificar os aspectos que a Controladoria contribui para a internacionalização da empresa	AICEP (2009) e Oliveira (2011)
A Controladoria influenciava nos outros setores da empresa?	Dinâmica da empresa	Constatar a participação da Controladoria no todo organizacional	Bianchi, Backes e Giongo (2006)
Quais os principais entraves gerenciais e organizacionais que a empresa vem reduzindo com a participação da Controladoria?	Dinâmica da empresa	Saber a importância da Controladoria nas dinâmicas gerenciais	Bianchi, Backes e Giongo (2006)

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor.