

CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS DA CONTROLADORIA: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA FAMILIAR E NÃO FAMILIAR¹

OPERATING CHARACTERISTICS OF THE CONTROLLER: CASE STUDY IN A COMPANY FAMILY AND NOT FAMILY

CARACTERÍSTICAS OPERATIVAS DE LA CONTRALORÍA: ESTUDIO DE CASO EN UNA EMPRESA FAMILIAR Y NO FAMILIAR

Thaís Renata dos Santos. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás – UFG. Professor (a) da Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUCGO. Endereço: 5ª Avenida - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: thaisarenatax10@gmail.com.
Telefone: (62) 3646-1131

Kléber Domingos de Araújo. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - FEA/USP. Professor (a) da Universidade Federal de Goiás – UFG. Endereço: Avenida. Esperança s/n, Campus Samambaia, FACE, CEP: 74690-900 – Goiânia/GO – Brasil. E-mail: kleberfgv@yahoo.com.br. **Telefone: (62) 3521-1390**

RESUMO

Este estudo teve como objetivo verificar as características operacionais institucionalizadas pela controladoria em uma empresa familiar e em uma empresa não familiar, por meio da sustentação da Teoria Institucional. Para tanto, utilizou-se como estratégia, um estudo de caso através da técnica de entrevista. Os resultados indicam que algumas práticas e características da controladoria da empresa familiar são diferentes quando comparadas a empresa não familiar, no que se refere o controle de bens do ativo imobilizado e também controle de gastos e direitos a receber. Além disso, os resultados mostram que a definição formal da missão da controladoria e a interação entre a controladoria e a alta administração também é diferente em ambas as empresas. Assim, conclui-se que as práticas operacionais adotadas pela controladoria na empresa familiar são diferentes quando comparadas a empresa não familiar, o que se justifica pelos objetivos e pela cultura das empresas familiares, que são diferentes das empresas não familiares, influenciando a institucionalização de algumas práticas e rotinas. Este estudo contribui tanto do ponto de vista teórico quanto prático com a literatura da controladoria, expandindo os estudos sobre a legitimidade institucional da controladoria, e contribuindo com estudos anteriores em âmbito nacional e internacional.

Palavras-chave: Controladoria; Práticas da Controladoria; Empresa Familiar; Empresa Não familiar.

ABSTRACT

This study had as objective to verify the operational characteristics institutionalized by the Controller in a familiar company and in a non familiar company, through the support of the Institutional Theory. For that, a case study using the interview technique was used as strategy. The results indicate that some practices and characteristics of the family company's control are different when compared to the non-family company, in relation to the control of property, plant and equipment and also control of expenses and receivables. In addition, the results show that the formal definition of Controller mission and the interaction between Controller and senior management is also different in both firms. Thus, it is concluded that the operational practices adopted by the controlling company in the family business are different when compared to the non-

¹ Artigo submetido em 12/01/2019, revisado em 25/07/2019, aceito em 31/07/2021 e divulgado em 31/07/2021 pelo Editor Rodrigo Santos de Melo, após *double blind review*.

family business, which is justified by the objectives and culture of family businesses, which are different from non-family businesses, influencing the institutionalization of some Practices and routines. This study contributes both from the theoretical and practical points of view with the literature of the Controller, expanding the studies on the institutional legitimacy of the Controller, and contributing with previous studies in national and international scope.

Keywords: *Controlling. Practices of the Comptroller. Family business. Company Not Family Friendly.*

RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo verificar las características operacionales institucionalizadas por la controladora en una empresa familiar y en una empresa no familiar, a través de la sustentación de la Teoría Institucional. Para ello, se utilizó como estrategia, un estudio de caso a través de la técnica de entrevista. Los resultados indican que algunas prácticas y características de la controladora de la empresa familiar son diferentes cuando se compara a la empresa no familiar, en lo que se refiere al control de bienes del activo inmovilizado y también control de gastos y derechos a recibir. Además, los resultados muestran que la definición formal de la misión de la controladora y la interacción entre la controladora y la alta administración también es diferente en ambas empresas. Así, se concluye que las prácticas operativas adoptadas por la controladora en la empresa familiar son diferentes cuando se compara a la empresa no familiar, lo que se justifica por los objetivos y la cultura de las empresas familiares, que son diferentes de las empresas no familiares, influenciando la institucionalización de algunas prácticas y rutinas. Este estudio contribuye tanto desde el punto de vista teórico como práctico con la literatura de la controladora, ampliando los estudios sobre la legitimidad institucional de la controladora, y contribuyendo con estudios anteriores a nivel nacional e internacional.

Palabras-clave: *Gestión financiera; Demostraciones financieras; Construcción civil.*

1 INTRODUÇÃO

O contexto organizacional vivenciado na última década tem sido marcado por grandes pressões competitivas, levando as organizações a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e se manterem competitivas através de melhorias em seus processos e controles envolvendo a controladoria (LUNKES *et al.*, 2009). O desenvolvimento da controladoria ocorreu a partir das premissas básicas da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, e medidas operacionais, participando da formulação das estratégias, tornando-se um transmissor da informação e responsável pelo planejamento estratégico das organizações (LUNKES *et al.*, 2009).

Estes conceitos se tornam mais fortes nos mais diferentes arranjos empresariais, e se concretiza através da estrutura organizacional e nas relações com o ambiente, no sistema de gestão e também nas estruturas operacionais que determinam as direções da organização, a controladoria, portanto passa a exercer um papel central no processo de gestão e operação de qualquer tipo de organização (LUNKES *et al.*, 2011).

Uma das organizações marcadas pelo crescimento e desenvolvimento econômico mundial são as empresas familiares (BEUREN; OLIVEIRA, 2012), e diante da perspectiva social, as empresas familiares constituem-se nas maiores geradoras de emprego, com descentralização dos polos regionais de desenvolvimento e em seu contexto econômico, fomentam o aumento do mercado consumidor contribuindo para uma melhor distribuição da renda, a partir de seus mecanismos de demanda de empregos e oferta de produtos (BERNHOEFT, 1987).

Através da teoria institucional podemos compreender as diferenças e semelhanças nas estruturas familiares e empresariais, pois as empresas familiares possuem características próprias e

simultaneamente caracterizadas pela presença do poder da família, dessa forma teoria institucional permite entender sobre o sistema de funcionamento da empresa familiar (LEAPTROT, 2005).

Nos últimos anos uma representação relevante de pesquisas buscou investigar o papel dos fatores institucionais dentro da organização, sustentada pela pressão institucional em ambientes diversos, e cujas ações tornam-se benéficas apenas para algumas partes interessadas ao invés do ambiente organizacional como um todo (BERRONE *et al.*, 2010). Neste sentido, uma das principais razões para a utilização da teoria institucional em estudos que envolvem o ambiente organizacional é que ela explica a implementação de práticas sem valor econômico e com interesses pessoais e particulares. Assim, as pesquisas buscam investigar sobre os motivos específicos que detentores de capital próprio nas organizações utilizam sua posição de propriedade para implementar seus interesses particulares, como é o caso das empresas com propriedade familiar (BERRONE *et al.*, 2010).

O campo de pesquisa que envolve os negócios familiares é considerado uma área científica relativamente jovem, principalmente no que se refere a investigações que permeiam características da gestão neste tipo de organização (SONGINI; GNAN; MALMI, 2013). No Brasil, a representatividade de empresas familiares presente no mercado nacional, permite a investigação neste ambiente peculiar e diferenciado. Nestas circunstâncias, torna-se relevante a investigação sobre o sistema de gestão neste tipo específico de organização, cujas características são diferenciadas das demais empresas caracterizadas como não familiares, e que dividem o mesmo espaço no mercado nacional.

Neste sentido, a pesquisa proposta pretende responder a seguinte questão problema: Quais as características operacionais adotadas pela controladoria e institucionalizadas em uma empresa familiar quando comparada a uma empresa não familiar? O objetivo deste estudo é, portanto, verificar as características operacionais adotadas pela controladoria e institucionalizadas em uma empresa familiar quando comparada a uma empresa não familiar.

Este estudo contribui tanto do ponto de vista teórico quanto prático com a literatura de gestão em empresas familiares e não familiares ajudando a expandir os estudos sobre esta temática no país. Pretende-se, portanto, avançar nos estudos nacionais sobre as características da controladoria e contribuir com estudos anteriores realizadas em âmbito nacional e internacional, abordando diferentes ambientes que envolvem a institucionalização deste sistema de gestão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL E A CONTROLADORIA

Um fator que recebe crescente investigação por meio de pesquisas é justamente as mutações e diversas modelagens envolvendo a controladoria e o sistema de gestão das empresas (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Neste sentido, nos últimos anos, a Teoria Institucional tem auxiliado o estudo da contabilidade de gestão, explicando conceitos sociais dentro das dimensões institucionais das organizações e seus ambientes (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006).

Mais especificamente, a partir de uma perspectiva institucional, sistemas de contabilidade de gestão são vistos como um organismo inteiramente ligado às normas vigentes da estrutura social e da vida organizacional (COVALESKI; DIRSMITH, 1986).

A Teoria Institucional sustenta que as ações e comportamentos individuais são modelados por padrões estabelecidos pela administração da empresa e disseminados através da interação entre classes da organização, absorvidos pela instituição através de normas e regras estabelecidas e cuja principal característica é inclusive a objetividade e eficiência através do desempenho organizacional (FONSECA; MACHADO-DA-SILVA, 2002). Além disso, a teoria institucional é caracterizada pela existência de troca nas relações comportamentais entre os indivíduos através da convivência com as normas e regras de ações, em conformidade com determinações da instituição (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008).

Ressalta-se que Segundo Berry et al. (2009), as mudanças nos sistemas de controle das organizações têm sido investigadas e influenciadas por teorias institucionais, onde estudos na tradição da Nova Sociologia Institucional (NIS) afirmam que as organizações competem não apenas por recursos, mas também pelo poder político e pela legitimidade institucional. Ou seja, segundo os autores, as mudanças na gestão são difundidas em toda a organização por meio de um processo normativo de hábitos.

Nesse sentido, pode-se verificar uma estreita relação entre hábitos e rotinas, seja na esfera individual ou coletiva envolvendo o ambiente organizacional (BEUREN; OLIVEIRA, 2012). Segundo Boff, Beuren e Guerreiro (2008, p. 159), “pela repetição sucessiva de um determinado uso ou costume, institui-se um hábito. A rotina, por sua vez, pode ser considerada a mantenedora de tais hábitos, visto que sem eles a rotina não se institucionalizaria”. Assim, esse processo, viabiliza a padronização de métodos, que resulta na institucionalização de hábitos e rotinas (BEUREN; OLIVEIRA, 2012).

Ao implementar a controladoria na empresa como órgão ou setor, simultaneamente são definidos qual a sua missão e seus objetivos, e estas premissas deverão estar de acordo com os objetivos e necessidades da organização (BEUREN; MILLER, 2010).

Uma das atribuições fundamentais que permeiam a controladoria é a de manter os gestores da empresa informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e as perspectivas para o futuro da organização, utilizando mecanismos que permitam controles eficientes e um sistema de informação eficaz (BEUREN; MILLER, 2010). Portanto, a controladoria compreende um departamento ou setor da empresa cuja missão, funções e princípios são determinados pela estrutura do sistema de gestão e administração da empresa (MOSIMANN; FISCH, 1999).

2.2 ATIVIDADES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Segundo Borinelli (2006) o termo função pode também ser sinônimo da expressão prática, exercida pelo departamento de controladoria e podem ser específicas para cada organização. O autor afirma que a diferença da controladoria de uma empresa para outra são as formas de distribuir as atividades e funções pelas diversas áreas dentro da entidade, observando a melhor alternativa para a consecução dos objetivos.

Assim, as funções ou atividades têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento tendo como característica a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina (LUNKES *et al.*, 2009).

O autor ressalta ainda que no Brasil pesquisas empíricas evidenciaram uma série de atividades atribuídas a controladoria, causando muitas vezes pontos de vista confusos sobre essa temática. Alinhado a este entendimento, Beuren e Oliveira (2012), sustentam que hábitos, rotinas e práticas, quando institucionalizados, passam a ser elementos da cultura organizacional.

Neste contexto a pesquisa de Borinelli (2006), evidenciou dezesseis funções atribuídas a controladoria, segundo seu estudo, conforme listadas na Tabela 1.

Tabela 1

Atividades e funções da controladoria segundo pesquisas empíricas em empresas familiares e não familiares.

Ordem	Função
1	Gerenciar o departamento de contabilidade
2	Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação
3	Implementar e manter todos os registros contábeis
4	Elaborar as demonstrações contábeis
5	Atender aos agentes de mercado (preparar informações)
6	Realizar o registro e o controle patrimonial (ativos fixos)
7	Gerenciar impostos (registro, recolhimento e supervisão etc.)
8	Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.
9	Realizar auditoria interna.

10	Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.
11	Prover suporte ao processo de gestão, com informações.
12	Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).
13	Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento das organizações (agrupadas)
14	Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar a elaboração do orçamento das áreas (agrupadas).
15	Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas).
16	Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Fonte: Borinelli (2006)

Cabe ressaltar que grande parte das funções se referem a atividades relacionadas a contabilidade envolvendo a gestão e coordenação da controladoria, o que se justifica pela proximidade teórica da contabilidade com a controladoria (BORINELLI, 2006).

Outra função a ser observada é a atribuição da gestão tributária ao departamento da controladoria, e quando esta função não está sob a responsabilidade da controladoria ela é assumida pelo departamento de contabilidade existente na organização Borinelli (2006). Uma grande proporção de gestão de contabilidade está sendo realizado pelos gerentes de negócios, em vez dos contadores tanto nas questões práticas quanto nas rotinas da contabilidade, inclusive envolvendo as funções fiscais e tributárias (BURNS; VAIVIO, 2001).

Alinhado ao objetivo desta pesquisa Burns e Vaivio (2001), afirmam que nos últimos anos, muitas empresas têm apresentado uma alteração significativa em seus modelos organizacionais, ambientes competitivos e tecnologias de informação, como por exemplo, os ambientes comerciais mostram uma variedade de estruturas e processos, incluindo formas de organização horizontal, estruturais, redes de organizações 'virtuais' e equipes de trabalho sobre uma coordenação.

Lunkes et al. (2012) afirma que outro fator que contribui para a evolução das práticas e funções da controladoria, se baseiam na legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria. No Brasil a legitimidade sociopolítica da controladoria destaca-se no quesito informação, representada em grades curriculares de instituições de ensino superior e interesse em cursos de graduação, mestrado e doutorado (LUNKES *et al.*, 2012).

2.3 CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS FAMILIARES E NÃO FAMILIARES

Segundo Petry (2005), uma empresa familiar é caracterizada por ter sua administração sob as propriedades da família, e mesmo que não existam representantes familiares na gestão.

Quando a influência da família é predominante em termos de propriedade e gestão a tendência é que exista também de forma preeminente a preservação da riqueza sócio emocional (MEMILI, 2013). Gomes-Mejia et al. (2007), afirma que a criação da riqueza sócio emocional envolve a preservação dos valores da família, harmonia, capital social, reputação, e a capacidade de se comportar de forma generosa, para com os membros da família que estão na gestão da organização.

Assim, algumas características como a preservação da riqueza emocional, a preservação dos valores familiares, a harmonia, o capital social, a reputação e a capacidade de se manter benevolente em relação aos membros da família, são comuns e predominantes neste tipo de organização (GOMEZ-MEJIA et al., 2007).

Neste sentido, Berrone, Cruz e Gomes-Mejia (2012) afirmam que a riqueza sócio emocional envolve aspectos, como o controle, a influência da família na empresa, a identificação dos membros da família com a empresa, o vínculo social e o apego emocional dos membros da família, presentes neste tipo de empresa.

Ressalta-se que alinhado a manutenção da riqueza sócio emocional, a presença da família por meio do seu envolvimento com os negócios, ocasiona comportamentos distintos, tanto na estrutura de propriedade, quanto no sistema de controle da organização (CHRISMAN *et al.*, 2012). Neste sentido, para atender a diversas demandas do mercado, as empresas familiares tendem a utilizar a diversos mecanismos organizacionais de forma diferente das empresas não-familiares,

permitindo que o envolvimento da família possa ter efeitos positivos e negativos na gestão da organização (BARBERA; MOORES, 2013).

Silva, (2015) também afirmou que outra característica das empresas familiares é que no ambiente organizacional a confiança emocional é essencial e juntamente com o objetivo dos proprietários em zelar pela imagem e desempenho da organização. Pois, a gestão das empresas familiares é composta em parte ou totalmente por membros fundadores (SPECKBACHER, 2012).

Segundo Feltham, Feltham e Barnett, (2005), outra característica predominante das empresas familiares é o grau de dependência em um único indivíduo, o proprietário gerente, ou seja, uma empresa familiar pode ser caracterizada como uma organização centralizadora, no qual as ações através das decisões dependem do proprietário da família. Em contrapartida tais características não são predominantes nas empresas não familiares.

Essas características peculiares e presentes nas empresas familiares também podem influenciar as formas de um sistema de gestão (HELSEN et al., 2017). Pois, uma vez que elas são diferentes das demais empresas, relacionando os objetivos familiares com a forma de administrar a empresa, existe a tendência para que o sistema de controle seja diferenciado neste tipo de organização (HELSEN et al., 2017).

Dessa forma, a gestão das empresas familiares torna-se complexa por possuírem todas estas características que as diferenciam das empresas não familiares (ROCHA, 2012). Segundo Guerreiro (1989), o processo de gestão deve compreender um conjunto básico de definições que oriente a missão da organização com prospecções, mensurações, execuções e controles.

Em Beuren e Miiler (2010), foram investigadas 12 empresas familiares, na lista das 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, por meio de questionário, se a instituição de novas normas, tanto no ambiente interno quanto no ambiente externo da controladoria, afeta as crenças e valores da organização, objetivando identificar evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. Os resultados indicaram que a controladoria foi instituída ou reestruturada na maioria das empresas, e que partir das mudanças implementadas na organização e a aceitação pelos membros da família, foram alteradas práticas e institucionalizadas normas na controladoria das empresas familiares.

Outro exemplo de estudo que indica que o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria acontece nas empresas familiares a partir de normas e regras nas rotinas organizacionais, foi desenvolvido por Beuren e Oliveira (2012), os quais investigaram por meio de um estudo de caso, por meio de entrevista com o *Controller*, sobre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar. A pesquisa levantada Beuren e Oliveira (2012) demonstrou que processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria acontece na empresa familiar a partir de práticas desenvolvidas para a implementação e reprodução de normas e regras nas rotinas da empresa, e que tais funções da controladoria são diferentes nas empresas familiares tendo em vista a cultura organizacional e a participação efetiva da gestão nos processos.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

A estratégia de pesquisa é a maneira de abordar e analisar dados empíricos no contexto das Ciências Sociais Aplicadas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Neste estudo, a estratégia de pesquisa que será utilizada é o estudo de caso. O estudo de caso, trata-se de uma investigação empírica que investiga fenômenos dentro do seu contexto real, em que o pesquisador busca apreender a totalidade de uma situação e, descrever compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A técnica de coleta dos dados utilizada é a entrevista, a qual trata-se de uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Conforme roteiro definido pelos pesquisadores, sobre as práticas da

controladoria, buscou-se capturar, através de perguntas abertas, gravadas e posteriormente transcritas, informações que permitissem entender tais práticas segundo a percepção de uma empresa familiar e não familiar. Para isso, foram efetuadas entrevistas que duraram em média 30 minutos (cada uma), com o *Controller*, como agente responsável pela gestão e responsabilidades da controladoria dentro da organização e também com um analista da controladoria de cada empresa, visando validar as informações obtidas

Dessa forma, o roteiro de entrevistas foi estruturado em cinco blocos. O primeiro pretende captar as informações de ambas as empresas. O segundo bloco é a identificação da unidade organizacional denominada controladoria. O terceiro pretende identificar a Missão da Controladoria dentro da organização. O quarto vai abordar como é composta a estrutura interna, através das práticas adotadas pela Controladoria. E o último bloco destina-se a captar a interação da controladoria com a alta administração e o tempo de repasse de informações. As perguntas foram baseadas na tese de doutorado de Borinelli (2006).

A abordagem de avaliação a ser utilizada neste estudo é uma abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa é utilizada para estudar um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais e caracterizado por predominância na descrição de pessoas, situações, acontecimentos, reações, inclusive transcrições e relatos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). E a técnica de análise de dados será efetuada por meio da análise de conteúdo. A análise de conteúdo é uma técnica caracterizada pela análise da comunicação, utilizando procedimentos sistemáticos e objetivos na descrição do conteúdo das mensagens (YIN, 2001).

Além disso, segundo Martins e Theóphilo (2009), uma das técnicas de aferição de confiabilidade é a Técnica do Pré-Teste, onde o instrumento de medidas é aplicado para um grupo de pessoas, demonstrando um instrumento confiável. Para preservar a validade desse questionário, um docente da área contábil avaliou seu conteúdo, sua estrutura, e a realizou modificações pertinentes, e houve outra aplicação prévia do questionário a um discente do curso de mestrado em ciências contábeis na UFG, como uma forma de validação de confiabilidade antes da sua efetiva aplicação.

Os procedimentos para a coleta de dados obedeceram um protocolo informando a cada respondente o objetivo do estudo, bem como as perguntas realizadas. O processo de entrevistas foi realizado pelos autores e ocorreu na primeira quinzena de dezembro/2016 na sede administrativa tanto da empresa familiar quanto da empresa não familiar com o *Controller* e um assistente da controladoria. Ressalta-se que na empresa familiar, nenhum dos entrevistados são caracterizados membros da família, mas que assumem a função de disseminação das políticas determinadas pelos membros familiares no negócio. Ressalta-se que a busca de informações para validação ocorreu também por meio da análise de documentos do departamento de controladoria da empresa da empresa.

3.1 DESCRIÇÃO DAS EMPRESAS

A empresa familiar selecionada possui 60 anos de história, atuando com suas atividades no segmento do varejo. A empresa apresenta um quadro de aproximadamente 3.200 funcionários, distribuídos em 200 unidades, em nove estados e mais o distrito federal. Sob o aspecto de estrutura de propriedade e controle, a empresa corresponde a uma sociedade anônima de capital fechado, cujo controle pertence à família fundadora do negócio, que atualmente possui a gestão familiar concentrada em sua segunda geração, com membros familiares na presidência da empresa e também nas Diretorias da organização. A seleção dessa empresa para investigação das funções da controladoria adotadas pontua-se na maturidade da empresa.

A empresa não familiar selecionada é uma franquia de uma empresa multinacional no segmento de refeição e alimentos, que atua no mercado há mais de 60 anos. A empresa selecionada iniciou suas atividades em 2005 e apresenta um quadro em torno de 2.000 funcionários, distribuídos em cinco estados brasileiros: Goiás, Minas Gerais, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Paraná. Sob

o aspecto de estrutura de propriedade e controle, a empresa corresponde a uma sociedade anônima de capital fechado, cujo controle pertencem aos sócios responsáveis pela empresa, e sem vínculos familiares.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para alcançar o objetivo deste estudo analisaram-se as práticas da controladoria segundo o discurso dos respondentes, através de algumas abordagens pertinentes a este estudo: (i) missão da controladoria, (ii) Estrutura interna e operações da controladoria e (iii) Interação da controladoria.

4.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA

Segundo Beuren, Schindwein e Pasqual (2007), a missão da controladoria é de fornecer informações precisas e oportunas para a tomada de decisões dos gestores, visando garantir a continuidade do negócio e a maximização dos resultados.

Portanto, analisou-se o comportamento e a percepção do *Controller* e do Assistente de Controladoria de ambas as empresas, enfatizando sobre missão da controladoria, pontuando sobre a existência ou constituição formal da missão da controladoria tanto na empresa familiar quanto na empresa não familiar.

Embora exista o departamento de controladoria na empresa familiar, a controladoria não possui uma missão formalmente constituída. Segundo o *Controller* o departamento é recente e que tal missão ainda tende a ser definida, “*Não, formalmente a controladoria não possui uma missão bem definida dentro da empresa*”. E o analista apresenta uma imprecisão sobre a existência de uma missão formalmente constituída para a controladoria, “*Eu acho que não tem*”.

De modo contrário, para a empresa não familiar existe uma missão implícita para a controladoria e que esta missão é a de em garantir a confiabilidade das informações para a alta gestão, como uma ferramenta para a tomada de decisões, “*Sim, a missão da controladoria é principalmente dar confiabilidade as informações contábeis e financeiras da organização*”.

Portanto, os discursos dos entrevistados apresentaram contradições quanto a existência da missão da controladoria dentro da organização, sendo percebidos conflitos apenas na empresa familiar. Percebe-se que, enquanto o *Controller* afirma que não existe formalmente uma missão constituída para a controladoria, o analista sustenta que não tem certeza da existência ou não de uma missão para a controladoria, “*Eu acho que não tem*”.

Os resultados sobre a missão da controladoria corroboram com os achados de Beuren e Oliveira (2012), o qual afirma que para reproduzir as práticas estabelecidas da controladoria, primeiramente é necessária a aceitação de tais práticas. Ou seja, na empresa familiar este processo de aceite pela alta gestão ainda se encontra indefinido. Quanto a institucionalização da missão, embora exista uma prática chamada de controladoria, possui amplitudes diferentes para ambas as empresas. Pelo fato da influência da família na gestão, a tendência é que para a preservação da riqueza sócio emocional, a delegação de autoridade ou autonomia de outras pessoas envolvidas na tendem a ser limitadas (MEMILI, 2013).

4.2 ESTRUTURA INTERNA E OPERAÇÕES DA CONTROLADORIA

A estrutura interna e as operações institucionalizadas pela controladoria na empresa familiar e não familiar é o objetivo principal deste estudo. Partindo deste pressuposto, analisamos segundo Borinelli (2006), algumas características operacionais do departamento por meio da análise do discurso dos respondentes.

Segundo a análise das falas dos *Controller's* e dos analistas, existem algumas características operacionais em comum e institucionalizadas no departamento de controladoria, tanto na empresa familiar quanto na empresa não familiar. As características comuns em ambas as empresas e institucionalizadas são a Contabilidade gerencial e o orçamento empresarial. Já a operação de

controle das contas a pagar e a receber, está sendo executado com eficiência apenas na empresa não familiar. O *Controller* da empresa não familiar afirma que a controladoria possui essas características operacionais “*A estrutura interna da controladoria abrange hoje algumas operações como: a contabilidade gerencial, o orçamento empresarial, o controle de bens, ou seja, o patrimônio da empresa, todo o contas a receber e o contas a pagar que a empresa possui, e eu acredito que tudo isso fornece informações que suportem hoje a empresa para um maior controle dos negócios*” E o analista da empresa não familiar também afirma a existência destas operações na empresa “*... a controladoria executa e controla rotinas como de contas a receber e contas a pagar, a contabilidade gerencial e o orçamento da empresa*”.

Na empresa familiar o *Controller* também afirma que as características operacionais institucionalizadas são a contabilidade gerencial, o controle de contas a pagar e a receber e destaca a relevância na função executada pelo departamento referente o orçamento empresarial. “*... posso afirmar diante de todas as atividades que a controladoria é responsável que o que se destaca é o orçamento empresarial, no qual a empresa utiliza para tomada de decisões, além disso, a contabilidade gerencial ..., o contas a pagar da tesouraria e o contas a receber*”.

Cabe ressaltar que o analista da empresa familiar possui conhecimento apenas do orçamento empresarial por ser uma característica operacional de sua responsabilidade “*A minha função é de verificar e controlar o orçamento empresarial da empresa*”.

Os discursos dos entrevistados de ambas as empresas, quanto as práticas da controladoria apresentaram conflitos apenas nas abordagens dos níveis de: (i) controle de bens (imobilizado) e (ii) contas a receber e a pagar.

Com relação ao controle de bens (imobilizado) o *Controller* da empresa familiar afirma em seu discurso que a não execução da prática de controle de bens pela controladoria está fortemente ligada a incipiência do departamento. “*Não. A controladoria ainda não possui o controle dos bens da empresa... O departamento de controladoria é recente*”. E o analista apresenta certeza e convicção apenas da atividade relacionada ao orçamento “*A minha função é de verificar e controlar o orçamento empresarial da empresa*”. Ou seja, mesmo não havendo a existência de algumas práticas, identifica-se que orçamento, também caracterizado como uma prática da controladoria, possui uma função determinante para a tomada de decisões. “*...o que se destaca é o orçamento empresarial, no qual a empresa utiliza para tomada de decisões*”.

Contudo, na empresa não familiar a prática de controle de bens faz parte das rotinas da controladoria. “*A estrutura interna da controladoria abrange ... o controle de bens, ou seja, o patrimônio da empresa...*”, indicando que a controladoria auxilia a gestão no controle e acompanhamento do imobilizado da empresa.

Quanto a prática de controle de gastos (contas a pagar) e direitos (contas a receber), a empresa familiar também afirma que na atualidade trata-se apenas de uma conferência efetuada pela controladoria juntamente com o departamento financeiro e comercial. O *Controller* e o analista corroboram afirmando da necessidade melhorias de relatórios operacionais para melhorar a eficiência do controle de contas a pagar. “*Nós verificamos o contas a pagar e o contas a receber juntamente com o departamento comercial, ainda faltam alguns relatórios para melhorar essa prática*”.

Em contrapartida, a empresa não familiar possui esta prática alinhada com as demais atividades demandadas pela controladoria. “*Como analista, e vivenciado a rotina do departamento posso dizer que a controladoria executa e controla rotinas como de contas a receber e contas a pagar*”.

Importante ressaltar que uma prática não adotada por ambas as empresas se refere a auditoria interna. Na empresa familiar enquanto o *Controller* afirma que a controladoria não executa esta rotina “*Não a controladoria ainda não.... temos auditoria interna*”, o analista apresenta incerteza, pois afirma que a única característica operacional de seu conhecimento é o orçamento “*A minha função é apenas de verificar e controlar o orçamento empresarial da empresa*”.

E na empresa não familiar o *Controller* menciona que a prática de auditoria interna é inexistente na empresa “*Não, a empresa não possui auditoria interna*”. Assim como o analista da empresa não familiar subentendendo que a controladoria não executa esta prática “... *posso dizer que a controladoria executa e controla rotinas como de contas a receber e contas a pagar, a contabilidade gerencial e o orçamento da empresa*”. Este resultado se justifica porque ambas as empresas delegam a responsabilidade de auditoria contábil e de controle a uma empresa independente, visando obter um parecer para posterior publicação juntamente com os demonstrativos econômicos e financeiros.

Solicitamos a verificação de um documento formal de responsabilidade da controladoria para o exercício das funções descritas pelos participantes. Na empresa familiar o *Controller* apresentou um documento interno do departamento para análise e controle do sistema orçamentário de forma digital no Microsoft Excel. Na empresa não familiar, ao serem questionados para verificação de um documento cuja responsabilidade é da controladoria para o exercício de suas atividades, o *Controller* demonstrou o controle de imobilizado da empresa também por meio de arquivo digital no Microsoft Excel.

Os resultados sobre a estrutura interna e as operações da controladoria em ambas as empresas vai ao encontro da pesquisa de Hall e Nordqvist (2008), os quais afirmam que a gestão das empresas familiares se baseia na competência formal e cultural advinda das necessidades da família, refletindo o sistema de gestão da empresa.

4.3 INTERAÇÃO DA CONTROLADORIA

Boff, Beuren e Guerreiro (2008), afirmam que quando existe uma ação comum entre indivíduos refletindo uma interação na convivência, as normas e regras de comportamentos precisam estar de acordo com o esperado pela a organização.

Dessa forma, buscou-se através dos discursos dos respondentes verificar a interação da controladoria, pontuando alguns temas que fazem parte deste processo: (i) relacionamento com demais departamentos e (ii) tempo entre a detecção do problema ou oportunidade e o repasse de tais informações.

Com relação ao relacionamento com os demais departamentos os discursos dos entrevistados foram na sua maioria relativamente alinhados. O *Controller* da empresa familiar mencionou que existe uma interação da controladoria coma alta administração da empresa e com a diretoria financeira, para os quais as informações são reportadas “... *controladoria hoje repassa suas informações para a diretoria financeira*”, e o analista também afirma esta interação “... *a controladoria procura informar aos departamentos e também a diretoria financeira...*”.

Porém, ainda não existe definida uma data mensal para que tais informações sejam fornecidas “*Ainda não temos uma data fixa para que essas informações sejam repassadas, depende muito da agenda da Diretoria financeira*”.

Na empresa não familiar, o *Controller* afirma que a controladoria, além de reportar informações para a alta administração, também repassa informações para os demais departamentos da empresa, “... *a controladoria reporta as informações obtidas para a alta administração e, além disso, suporta outros departamentos ...*”. O analista também corrobora afirmando a interação entre o departamento com as demais áreas da empresa “... *todo mês temos prazo para repassar as informações para a reunião do conselho de administração*”.

Quanto ao tempo de repasse de informações no caso de problemas ou oportunidades, os discursos dos entrevistados apresentaram conflitos entre as duas empresas. O *Controller* e o analista da empresa não familiar afirmam que o tempo de detecção de um problema ou oportunidade e o tempo que a controladoria remete esta informação é imediato “*A detecção de problema/oportunidade na controladoria ocorre de maneira tempestiva, bem como a comunicação do fato*”.

Entretanto, na empresa familiar ao ser questionado sobre o tempo de repasse destas informações, o *Controller* da empresa familiar afirma que, este é um processo que necessita ser

melhorado. Pois a sua pretensão é que tais informações sejam repassadas diariamente “... *hoje estamos tentando para que este tempo se torne diário*”.

Quanto a integração da controladoria com os demais departamentos, os resultados indicam um alinhamento em ambas as empresas no que se refere ao relacionamento da controladoria com outros departamentos das empresas, inclusive com a alta gestão. Ou seja, tanto a empresa familiar, quanto a empresa não familiar essa interação ocorre de forma clara e objetiva, e sustentada nas afirmações de Songini, Gnan e Malmi (2013), que afirmam que a controladoria para a empresa familiar representa uma área para empresa, cujo objetivo centra-se nos interesses futuros da organização, representando o controle de objetivos e estratégias que se pretende alcançar.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo é analisar as características operacionais institucionalizadas pela controladoria em uma empresa familiar e em uma empresa não familiar. A empresa familiar é caracterizada como de grande porte, cujo departamento de controladoria existe há mais de uma década. A empresa não familiar também de grande porte, caracterizada é uma franquia de uma multinacional, sem dependência administrativa, organizacional e econômica. Portanto, caracterizada como não familiar por ser adquirida e administrada por um grupo de empresários sem relações familiares. A pesquisa exploratória foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os dados da pesquisa foram levantados em entrevista direta com o *Controller* das empresas e um assistente da controladoria.

Com base nos resultados apresentados por meio dos discursos dos responsáveis podemos inferir ambas empresas possuem o departamento de controladoria institucionalizado, porém na empresa familiar a missão da controladoria ainda não se encontra formalmente definida pela alta administração. Quase todas as características operacionais levantadas neste estudo são exercidas tanto na pela empresa familiar quanto na empresa não familiar.

A empresa familiar nega a existência ou mesmo a institucionalização da prática de controle de contas a pagar e a receber e também de controle de bens da empresa. Pelo conteúdo, infere-se que esta negação decorre do ambiente de monitoramento da controladoria e de uma lógica de legitimação de tais práticas, de modo que não são entendidos como essenciais, mas que por motivos da alta administração ainda não foram implantados na empresa familiar. Este resultado corrobora com outras pesquisas, pois a gestão das empresas familiares se torna complexa por possuírem características diferentes das demais empresas inclusive com a influência cultural da família na gestão.

Como a prática de controle orçamentário é considerada relevante e comum entre ambas às empresas, nosso estudo vai ao encontro do trabalho de Hunag e Chen (2009), os quais afirmam que quando os gestores trabalham para alcançar seus orçamentos, existe a tendência de proteger a precisão do orçamento e o bom funcionamento do sistema orçamentário, portanto esses gerentes teriam atitudes mais incisivas tornando-a institucionalizada.

Ressalta-se que através dos resultados evidenciados neste estudo, a interação entre a controladoria e a alta administração difere em ambas as empresas. Enquanto na empresa não familiar esta interação se concretiza de forma tempestiva e imediata, na empresa familiar esse processo está em construção.

Conclui-se, portanto, que as práticas operacionais institucionalizadas pela controladoria na empresa familiar são diferentes das práticas identificadas na empresa não familiar apenas no que se refere a controle de contas a pagar, a receber e ao controle de bens de ativo imobilizado, pois a empresa familiar, com características peculiares como a predominância da cultura da família nos negócios e com objetivos e metas centradas na família, tende a influenciar a institucionalização de algumas práticas da controladoria, e inclusive a definição da missão da controladoria e o tempo de repasse das informações geradas pelo departamento para os demais usuários internos.

As limitações desta pesquisa se concentram principalmente a aplicação do estudo para apenas dois membros de cada empresa, e a ausência de abordagem do estudo para demais membros da

gestão, como a presidência de ambas as empresas, inclusive para com os membros familiares da empresa pertinente. Outras limitações encontradas foram, a não abordagem de outras práticas adotadas pela controladoria, a verificação em ambas as empresas de determinados relatórios elaborados pela controladoria.

Sugerimos para pesquisas futuras, uma maior abrangência de empresas, bem como a entrevista com outros gestores de ambas as empresas, visando autenticar com mais precisão os resultados encontrados.

REFERÊNCIAS

BARBERA, Francesco; MOORES, Ken. Firm ownership and productivity: a study of family and non-family SMEs. **Small business economics**, v. 40, n. 4, p. 953-976, 2013.

BERNHOEFT, Renato. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. Ibecon, 1987.

BERRY, Andrew J. et al. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BERRONE, Pascual et al. Socioemotional wealth and corporate responses to institutional pressures: Do family-controlled firms pollute less?. **Administrative Science Quarterly**, v. 55, n. 1, p. 82-113, 2010.

BERRONE, Pascual; CRUZ, Cristina; GOMEZ-MEJIA, Luis R. Socioemotional wealth in family firms: Theoretical dimensions, assessment approaches, and agenda for future research. **Family Business Review**, v. 25, n. 3, p. 258-279, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; DE OLIVEIRA, Everaldo Leonel. Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: um estudo de caso em empresa familiar. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 4, n. 2, p. 172-189, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BEUREN, Ilse Maria; MILLER, Elza Terezinha Cordeiro. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 9, n. 2, 2010.

BOFF, Marines Lucia; BEUREN, Ilse Maria; GUERREIRO, Reinaldo. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. 2001.

CHRISMAN, James J. et al. Family involvement, family influence, and family-centered non-economic goals in small firms. **Entrepreneurship theory and practice**, v. 36, n. 2, p. 267-293, 2012.

COVALESKI, Mark A.; DIRSMITH, Mark W. The budgetary process of power and politics. **Accounting, organizations and society**, v. 11, n. 3, p. 193-214, 1986.

FELTHAM, Tammi S.; FELTHAM, Glenn; BARNETT, James J. The dependence of family businesses on a single decision-maker. **Journal of small business management**, v. 43, n. 1, p. 1-15, 2005.

FONSECA, Valéria S. da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.

GÓMEZ-MEJÍA, Luis R. et al. Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: Evidence from Spanish olive oil mills. **Administrative science quarterly**, v. 52, n. 1, p. 106-137, 2007.

HALL, Annika; NORDQVIST, Mattias. Professional management in family businesses: Toward an extended understanding. **Family Business Review**, v. 21, n. 1, p. 51-69, 2008.

HELSEN, Zoe et al. Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. **Journal of Economic Surveys**, v. 31, n. 2, p. 410-435, 2017.

LEAPTROTT, John. An institutional theory view of the family business. **Family Business Review**, v. 18, n. 3, p. 215-228, 2005.

LUNKES, Rogério João et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, Rogério João et al. Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. **Análise Psicológica**, v. 29, n. 2, p. 345-361, 2011.

LUNKES, Rogério João et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 59, p. 83-101, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da investigação científica. **São Paulo: Atlas**, 2009.

MEMILI, Esra et al. The propensity to use incentive compensation for non-family managers in SME family firms. **Journal of Family Business Management**, v. 3, n. 1, p. 62-80, 2013.

MOLL, Jodie; BURNS, John; MAJOR, Maria. Institutional theory. **Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues**, p. 183-205, 2006.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio; DE CARVALHO ALVES, Osmar. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Editora da UFSC, 1993.

PETRY, Luiz Inácio. Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. 2005.

RIBEIRO, João A.; SCAPENS, Robert W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative research in accounting & management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

ROCHA, Thiago Almeida Ribeiro da. **Efeitos da propriedade familiar sobre os eventos de fusão e aquisição**. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SONGINI, Lucrezia; GNAN, Luca; MALMI, Teemu. The role and impact of accounting in family business. **Journal of Family Business Strategy**, v. 4, n. 2, p. 71-83, 2013.

SILVA, Julio Orestes da. **Remuneração variável de executivos em empresas familiares brasileiras**. 2015. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SPECKBACHER, Gerhard; WENTGES, Paul. The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p. 34-46, 2012.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso-: Planejamento e Métodos**. Bookman editora, 2015.