UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

MICHEL ALESSANDRO LEME

Valores familiares e sistemas de controle gerencial: análise do processo de adoção em uma
empresa familiar

Orientador: Prof. Dr. Marcelo
Sanches Pagliarussi

RIBEIRÃO PRETO
2018

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. André Lucirton Costa
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Fabiano Guasti Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade

Prof. Dr. Amaury José Rezende
Coordenadora do Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade

MICHEL ALESSANDRO LEME

Valores familiares e sistemas de controle gerencial: análise do processo de adoção em uma empresa familiar

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências. Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Sanches Pagliarussi

RIBEIRÃO PRETO

2018

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Leme, Michel Alessandro

Valores familiares e sistemas de controle gerencial: análise do processo de adoção em uma empresa familiar. Ribeirão Preto, 2018.

62p.: il.; 30 cm

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências. – Universidade de São Paulo

Orientador: Pagliarussi, Marcelo Sanches

1. Sistemas de controle gerencial. 2. Empresas familiares.
3. Contabilidade gerencial. 4. Teoria Institucional.

MICHEL ALESSANDRO LEME

Valores familiares e sistemas de controle gerencial: análise do processo de adoção em uma empresa familiar

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Controladoria

Data de Aprovação:

____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Prof. Marcelo Pagliarussi, pela orientação, paciência, críticas e esforço dispensado, que foram essenciais para a minha formação como pesquisador. E fora do ambiente acadêmico, agradeço ao amigo Marcelo pela amizade, conversas, cervejas, uísques e cafés compartilhados. Agradeço à FEARP/USP pelos 10 anos de aprendizado, experiências e amizades. Agradeço aos funcionários, que são essenciais para que a FEARP continue sendo uma escola de excelência. Agradeço a todos os meus professores da graduação e do mestrado, que me guiaram nestes anos de aprendizado. Agradeço aos colegas da pós pelas discussões, desesperos e risadas durante esses 2 anos e meio. Agradeço também aos donos e funcionários da empresa onde este estudo foi realizado pela colaboração e prestatividade. Principalmente o *controller* que foi essencial para o sucesso deste trabalho. Muito obrigado!

Agradeço a meus amigos Adriano Martins, Ana Pratali, Daniel Fenerick, Danilo Martins, Lilian Maia, Livia Rolando, Gabriel Sola, Gabriela Sanches Rocha, Samantha Chuzi, Verônica Carbonato e Vinicius Oliveira. Vocês me fizeram perceber que a vida não vale a pena sem vocês. Agradeço à diretoria da Lago Consultoria, Oswaldo Simões, Cleber Pizzeta e Paulo Lago, por permitirem que eu cursasse o Mestrado. Agradeço e peço especiais desculpas à gerente de projetos da Lago, Viviane Boccalon, por tantas complicações (e às vezes cancelamentos) em agendas. Acabou! Espero... Agradeço aos meus colegas de trabalho pelo incentivo e apoio.

Agradeço à minha família pela compreensão e apoio. Obrigado por entenderem que minha ausência nas reuniões familiares e eventuais alterações de humor foram passageiras. Estou de volta! Agradeço aos meus pais, Maria Feltrin e Nelson Leme, por me ensinarem a ser como eu sou e me mostrarem o que realmente importa na vida. Certamente eu não chegaria aonde cheguei sem o carinho, amor e estrutura que me deram desde sempre. Agradeço ao meu irmão Nelsinho pela alegria constante que nos faz seguir em frente, por ter me apresentado o mundo da contabilidade e me apoiado incondicionalmente durante essa caminhada. Agradeço também ao meu irmão mais velho, Miguel, por ser um exemplo de perseverança, esforço e garra. Você me ensinou pelo exemplo que nunca devemos desistir dos nossos sonhos e nunca é tarde para sonhar. Lembrando que o próximo Mestre é você, Miguelito! Agradeço às minhas cunhadas, Taís e Fernanda, pela compreensão e por serem pessoas tão maravilhosas. A família não seria a mesma sem vocês. Agradeço aos meus sobrinhos(as) e afilhados(as) por entenderem a ausência do tio. Agora vou poder matar a saudade!

Agradeço aos meus sogros, Amauri Reis e Marli Reis, pelo incentivo, compreensão e por todo apoio que me deram durante essa caminhada. Muito obrigado por, durante a minha ausência, terem cuidado do que é mais importante para mim no mundo. Finalmente, agradeço à pessoa mais importante da minha vida, minha esposa, Lydia Reis. Minha fonte de inspiração, meu chão e meu céu, a pessoa que me faz acordar todos os dias querendo ser uma pessoa melhor, que me motiva a planejar o futuro (e viagens, agora vai!!!) e a seguir esse caminho chamado 'vida' juntos. Obrigado por tudo, meu amor. Agora podemos curtir a vida. Prometo não te dar mais trabalho com revisões.

RESUMO

LEME, M. A. (2018). *Valores familiares e sistemas de controle gerencial: análise do processo de adoção em uma empresa familiar*. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

Empresas familiares são o principal tipo de empresa ao redor do mundo. No Brasil são responsáveis por 50% do PIB e geram 85% dos empregos formais. Por possuírem a influência da família no negócio, os mecanismos de controle gerencial adotados por essas empresas tendem a ser informais e baseados em confiança. Estudos na área de contabilidade gerencial em empresas familiares demonstram que a adoção de sistemas de controle gerencial trazem benefícios econômicos e podem auxiliar na implementação de estratégias e facilitar processos de sucessão. No entanto, falta compreensão na academia sobre como ocorre o processo de adoção de sistemas de controle gerencial em empresas familiares e qual a influência da família e dos valores familiares neste processo. Este estudo buscou entender como os valores familiares, a presença da família na gestão e a interação entre os atores organizacionais influenciam o processo de adoção de SCG em empresas familiares. Para atingir este objetivo, foi conduzido um estudo de caso em uma empresa familiar que possui membros da família na gestão e passou por um processo de adoção de sistemas de controle gerencial. Foram realizadas entrevistas com gestores familiares e não familiares e coletados documentos considerados relevantes para o entendimento do fenômeno estudado. A análise foi feita utilizando-se a técnica de análise de conteúdo temática à luz do quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014), baseado na Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics*). Os resultados evidenciados neste estudo demonstram como o contexto organizacional, os valores familiares no negócio e a racionalidade dos atores organizacionais direcionaram a escolha, o processo de adoção e a institucionalização do sistema de controle gerencial no caso estudado. Este estudo contribui para a literatura demonstrando que o uso do quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014) é apropriado para entender como ocorre o processo de adoção de SCG por empresas familiares e fornecendo explicações para resultados conflitantes (Songini & Gnan, 2015; Speckbacher & Wentges, 2012), sugerindo que além da presença de membros da família na gestão, as instituições internas (como os valores familiares) e externas precisam ser considerados quando se busca entender a adoção de SCG em empresas familiares.

Palavras-chave: 1. Sistemas de controle gerencial. 2. Empresas familiares. 3. Contabilidade gerencial. 4. Teoria Institucional

ABSTRACT

LEME, M. A. (2018). *Family values and management control systems: an analysis of the adoption process on a family firm*. Dissertation (Master) , School of Economics, Business Administration and Accounting at Ribeirão Preto, University of São Paulo, Ribeirão Preto.

Family firms are the most prevalent type of companies in Brazil and throughout the world, contributing to 50% of the Brazilian GDP and 85% of the employment rate. Given that the family is involved in the business, control mechanisms in these firms are more likely to be informal and trust-based. Academic research shows that the use of management control systems can result in better economic performance, promote strategy implementation and support succession processes. Nevertheless, there is a gap on the understanding of how management control systems adoption process happens and what is the influence of the family values on this process. Drawing on a case study carried out on a family firm managed by family members that recently adopted a management control system, this study aims to shed light on how family values, the presence of family managers and the interaction between organizational actors influences management control systems adoption. Interviews were conducted with family and non-family managers and relevant documents were collected. The collected data was analyzed guided by ter Bogt e Scapens (2014) framework, based on Old Institutional Economics. The results show how the presence of a family manager and the family values can influence adoption process and the institutionalization of management control systems in family firms. The organizational context, family values and the agency of organizational actors directed management control systems choice and the adoption process on the family firm studied. This study's contributions to the academic literature are twofold: Firstly, the use of ter Bogt e Scapens (2014) framework is suitable to understand how MCS adoption processes occur on family firms. Secondly, providing explanations for conflicting results (Songini & Gnan, 2015; Speckbacher & Wentges, 2012), suggesting that in addition to family managers' presence both internal (family values) and external institutions must be accounted for when seeking to understand the adoption of MCS in family firms.

Keywords: 1. Management control systems. 2. Family firms. 3. Management accounting. 4. Institutional theory

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Processo de institucionalização (Burns & Scapens, 2000)	16
Figura 2 – Quadro teórico expandido (ter Bogt & Scapens, 2014)	18
Figura 3 – Estrutura societária do Grupo EMP	29
Figura 4 – Evolução do Grupo EMP e implantação do Sistema de Controle Gerencial .	30
Figura 5 – Elementos identificados no processo de adoção – elaborado pelo autor . . .	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Relação dos entrevistados e duração das entrevistas	26
Quadro 2 – Mecanismos formais do sistema de controle gerencial	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
PIB	Produto Interno Bruto
SCG	Sistemas de Controle Gerencial

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Quadro teórico	14
2.2	Sistemas de Controle Gerencial	19
2.3	Empresas familiares	20
2.4	Estudos anteriores	21
3	METODOLOGIA	24
3.1	Coleta de dados	24
3.2	Procedimentos de análise dos dados	26
3.3	Descrição do caso	27
4	ANÁLISE	32
4.1	Família na gestão e valores familiares no negócio	32
4.2	Profissionalização da gestão e processo de adoção do SCG	36
5	DISCUSSÃO	48
6	CONCLUSÃO	51
	Referências	53
	APÊNDICE A – PROPOSTA DE REALIZAÇÃO DO ESTUDO	58
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTAS	59
	APÊNDICE C – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE	62

1 INTRODUÇÃO

Estudos na área de contabilidade gerencial em empresas familiares demonstram que a adoção de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pode facilitar a implementação de estratégias (Acquaah, 2013; Craig & Moores, 2005, 2010), a transferência do conhecimento tácito do fundador (Giovannoni, Maraghini, & Riccaboni, 2011) e o alcance dos objetivos definidos pela família (Strauß & Zecher, 2013). No entanto, apesar dos benefícios apontados, as empresas familiares tendem a adotar menos sistemas de controle gerencial que suas correspondentes não familiares (Duréndez, Ruíz-Palomo, García-Pérez-de Lema, & Diéguez-Soto, 2016).

O interesse acadêmico pelas empresas familiares tem aumentado consideravelmente nos últimos anos (Helsen, Lybaert, Steijvers, Orens, & Dekker, 2016; Prencipe, Bar-Yosef, & Dekker, 2014). Este aumento se justifica pelas características que as diferem de outras empresas e pela importância dessas empresas para a economia mundial (Helsen et al., 2016; Prencipe et al., 2014). Segundo o *Family Firms Institute* (FFI, 2014), as empresas familiares correspondem a dois terços das empresas ao redor do mundo e contribuem com mais de 70% do PIB mundial. No Brasil, correspondem a 90% das empresas e são responsáveis por 50% do PIB e por 85% dos empregos gerados (FFI, 2014). Por possuírem características que as diferenciam de empresas não familiares, a adoção de SCG por empresas familiares pode ser influenciada por outros fatores, tais como o estágio do ciclo de vida e a presença da família na governança e na gestão (Duréndez et al., 2016; Helsen et al., 2016; Hiebl, Feldbauer-Durstmüller, & Duller, 2013).

As características que as distinguem de outras empresas geralmente estão associadas à propriedade e à gestão (Chua, Chrisman, & Sharma, 1999). Uma empresa pode ser definida como familiar quando a propriedade e o controle do negócio são de uma família ou coalizão familiar e sua gestão sofre influência da família no sentido de determinar a manutenção dos valores, visão e objetivos, com a intenção de perpetuar o controle familiar ao longo de gerações (Chua et al., 1999). Apesar do crescimento de pesquisas sobre empresas familiares, o número de estudos é menor no contexto da contabilidade gerencial quando comparado a outras áreas, como sucessão e contabilidade financeira (Prencipe et al., 2014). No entanto, não há entendimento na literatura sobre como ocorre a adoção de SCG em empresas familiares e sobre a influência da presença da família na gestão e dos valores familiares neste processo (Helsen et al., 2016).

Para ampliar o conhecimento sobre o tema, este estudo busca entender como os valores familiares, a presença da família na gestão e a interação entre os atores organizacionais influenciam o processo de adoção de SCG em empresas familiares. Para atingir este objetivo, foi realizado um estudo de caso em uma empresa familiar que possui membros da família na gestão e passou por um processo de adoção de SCG. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com gestores familiares, gestores não familiares e funcionários de nível de coordenação que participaram do processo de adoção do SCG. Além das entrevistas, foram coletados documentos considerados relevantes para o entendimento do processo analisado.

Utilizando o quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014), baseado na Velha Eco-

nomia Institucional, foi possível entender como o processo de adoção do SCG ocorreu na empresa estudada e a influência da família na gestão e dos valores familiares neste processo. Instituições internas (valores familiares no negócio) e externas (ISO e mercado de atuação), por meio de práticas amplamente utilizadas, influenciaram decisões e ações do CEO familiar e dos gestores não familiares, direcionando o processo de adoção do SCG e a institucionalização de práticas de controle gerencial na empresa estudada. As mudanças foram promovidas por meio da racionalidade aplicada em cada contexto, moldada pelas instituições internas e externas que influenciam as ações dos indivíduos no dia a dia da empresa.

Os resultados evidenciados neste estudo contribuem para a literatura, demonstrando que o quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014) é apropriado para entender como ocorre o processo de adoção de SCG por empresas familiares, algo que ainda não havia sido realizado por outros estudos. Além disso, fornece explicação para resultados conflitantes encontrados na literatura quanto à relação entre a presença da família na gestão e a adoção de SCG por empresas familiares (Hiebl et al., 2013; Songini & Gnan, 2015; Speckbacher & Wentges, 2012), sugerindo que, além da presença da família na gestão, as instituições internas e externas existentes no contexto da empresa podem influenciar a adoção de SCG.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados o quadro teórico que direcionou a análise desenvolvida neste estudo, as definições de controles e sistemas de controle gerencial, as características distintivas das empresas familiares e da governança familiar e, posteriormente, serão apresentados os estudos relevantes sobre o uso e adoção de sistemas de controle gerencial em empresas familiares.

2.1 Quadro teórico

No presente estudo, adota-se a perspectiva de que os sistemas de controle gerencial fazem parte de uma classe de fenômenos que não têm existência estritamente objetiva. Apesar de existirem estruturas formais observáveis de controle nas organizações, as noções e as práticas de controle têm natureza intrinsecamente subjetiva, pois envolvem significados, valores e crenças compartilhados (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002).

O uso de SCG não acontece de forma independente das ações e interpretações dos indivíduos, como é o caso de fenômenos físicos tais como a lei da gravidade e a existência de átomos e moléculas (Ryan et al., 2002). É por meio das interações entre os indivíduos, suas crenças, valores e experiências, que SCG são criados, mantidos e modificados nas organizações ao longo do tempo (Scapens, 2006).

No entanto, a maioria dos estudos que tratam de controles gerenciais possuem uma abordagem funcionalista, baseando-se, por exemplo, na teoria da agência, que é a teoria mais utilizada nos estudos de sistemas de controle gerencial em empresas familiares (Prencipe et al., 2014). Pela ótica da teoria da agência, dependendo das características da empresa, como o ciclo de vida e tamanho, determinados mecanismos de controle gerenciais devem ser adotados, pois são a melhor e mais racional opção (Burns & Scapens, 2000).

Em oposição à visão funcionalista das teorias neoclássicas da Economia, que se apoiam na racionalidade dos agentes para escolha da melhor configuração de controle gerencial para cada tipo de organização, a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics*) considera as mudanças gerenciais como um processo (Scapens, 2006). As preferências, crenças, valores, experiências individuais e a interação entre diferentes atores organizacionais influenciam decisões e ações quanto à adoção de controles gerenciais (Scapens, 2006). O entendimento das mudanças nos SCG sob essa ótica possui como componente principal o estudo das mudanças nas rotinas organizacionais (Burns & Scapens, 2000).

A Velha Economia Institucional vai além do exame das estruturas existentes em um determinado momento. Essa linha teórica vê na relação entre os atores e instituições uma construção social da realidade, buscando entender como e por que estruturas e comportamentos surgem, se mantêm e se modificam ao longo do tempo (Burns & Scapens, 2000; Moll, Burns, & Major,

2006). As instituições, nessa vertente teórica, são valores e crenças compartilhados, maneira de pensar e agir, e premissas não questionadas (*taken for granted*), enraizados no comportamento das pessoas (Burns & Scapens, 2000; Moll et al., 2006). Sob essa ótica, as empresas são formadas por indivíduos que se relacionam e, por meio dessas interações, compartilham significados, valores, crenças e experiências individuais, construindo padrões de comportamento e estruturando práticas de controle gerencial (Ryan et al., 2002). Por sua vez, as práticas de controle gerencial são rotinas potencialmente institucionalizadas, ou seja, enraizadas no modo de pensar e agir dos indivíduos (Burns & Scapens, 2000).

As crenças, valores, rotinas e práticas existentes nas organizações podem limitar a escolha de novas práticas de controle de gerencial, bem como restringir processos de mudança. Considerando decisões anteriores, instituições existentes, estrutura de controle e o entendimento e aceitação das regras e rotinas pelos indivíduos, novos procedimentos e mecanismos de controle podem ser introduzidos por atores organizacionais que tenham poder, geralmente hierárquico, para promover as mudanças desejadas (Burns & Scapens, 2000; Seo & Creed, 2002). Ao longo do tempo esses procedimentos e mecanismos são implantados, passam por modificações e se institucionalizam (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994; ter Bogt & Scapens, 2014).

Baseando-se na velha teoria institucional, o quadro teórico proposto por Burns e Scapens (2000) possibilita o entendimento do processo de adoção de SCG por meio do estudo de interações entre ações dos indivíduos, regras, rotinas e instituições existentes na organização (Burns & Scapens, 2000).

Regras são a formalização de como as coisas deveriam ser feitas e rotinas são como as coisas realmente são feitas (Burns & Scapens, 2000). No contexto da contabilidade gerencial as regras são, por exemplo, os sistemas de contabilidade gerencial, como procedimentos padronizados em manuais e processos escritos; enquanto as rotinas são as práticas de contabilidade gerencial efetivamente em uso (Burns & Scapens, 2000).

As regras geralmente são implantadas por atores organizacionais que possuem poder hierárquico para defini-las. No entanto, são os indivíduos que atuam no dia a dia da empresa que fazem com que essas regras sejam colocadas em prática na forma de rotinas. Quando colocadas em prática, as rotinas podem se desviar das regras inicialmente implantadas, podendo fazer com que as regras sejam redefinidas para refletirem o que de fato ocorre na prática (Burns & Scapens, 2000; ter Bogt & Scapens, 2014). As rotinas também podem surgir sem se basear em regras formalizadas e se transformarem em regras, como, por exemplo, práticas usuais que passam a ser formalizadas em um manual de procedimentos (Burns & Scapens, 2000). Por meio da interação entre regras e rotinas ao longo do tempo, é possível entender como práticas gerenciais se mantêm ou se modificam ao longo do tempo (Quinn, 2011).

A Figura 1 representa o quadro teórico proposto por Burns e Scapens (2000), ilustrando o processo de institucionalização das regras e rotinas como consequência das ações dos indivíduos ao longo do tempo. As crenças e valores não questionados, ilustrados na Figura 1 pela seta “Instituições”, são (a) codificadas em regras e rotinas que são (b) internalizadas e (c) reproduzidas por meio das ações dos indivíduos, fazendo com que ao longo do tempo sejam enraizadas

como o novo modo de fazer, ou seja, passando a ser (d) institucionalizadas (Burns & Scapens, 2000).

Figura 1 – Processo de institucionalização (Burns & Scapens, 2000)

O quadro teórico proposto por Burns e Scapens (2000) foi utilizado em muitos estudos desde sua publicação (ter Bogt & Scapens, 2014). Vários deles apontaram a necessidade de incorporar novos elementos e expandir o modelo original proposto por Burns e Scapens (2000) (Espejo & Eggert, 2017; Guerreiro, Pereira, & Frezatti, 2008; Marassi, Wrubel, & Rosa, 2015; Quinn, 2011; Rocha & Guerreiro, 2010; Scapens, 2006; ter Bogt & Scapens, 2014; van der Steen, 2011).

Van der Steen (2011) utilizou o quadro teórico de Burns e Scapens (2000) e focou especificamente em mudanças nas rotinas organizacionais. Com base nas classificações de Feldman e Pentland (2003), o autor expandiu a definição de rotinas considerando dois aspectos: o ostensivo, que está presente no discurso e é responsável por moldar a percepção dos indivíduos sobre o que é a rotina; e o performativo, caracterizado pelas ações em si, executadas pelos indivíduos ao reproduzi-la (van der Steen, 2011). Ou seja, o discurso de como uma rotina deve ser executada (aspecto ostensivo) orienta sua execução (aspecto performativo).

O quadro teórico de Burns e Scapens (2000) considera as instituições como sendo internas às organizações, sem considerar que fatores externos podem influenciar as práticas e rotinas organizacionais. Os autores reconhecem que o objetivo inicial do quadro é estudar as instituições internas e deliberadamente deixam as externas de fora (Burns & Scapens, 2000). Essa premissa vem sendo criticada por outros estudos que apontam que instituições externas podem direcionar as ações dos indivíduos e a adoção de determinadas práticas gerenciais nas organizações (Alsharari, Dixon, & Youssef, 2015; Cruz, Major, & Scapens, 2009; Ribeiro & Scapens, 2006; Scapens, 2006).

Em resposta a essas críticas, estudos posteriores consideraram elementos adicionais (Cruz et al., 2009; Ribeiro & Scapens, 2006; ter Bogt & Scapens, 2014). Ter Bogt & Scapens (2014) expandiram o quadro teórico de Burns e Scapens (2000), incorporando a ação de instituições nas preferências, decisões e ações dos atores organizacionais. Os autores distinguem as instituições entre internas e externas e ressaltam que, ao diferenciar dessa maneira, não estão se referindo ao indivíduo, e sim às instituições existentes dentro e fora dos limites da organização (ter Bogt & Scapens, 2014).

Instituições internas são as crenças, valores, maneira de pensar e agir existentes dentro das organizações (Burns & Scapens, 2000); enquanto instituições externas estão situadas fora do âmbito organizacional (ter Bogt & Scapens, 2014). Pressupostos de determinada classe profissional, por exemplo, estão fora dos limites organizacionais e podem influenciar as decisões e ações dos profissionais dentro das organizações (ter Bogt & Scapens, 2014).

A interação entre instituições internas e externas moldam lógicas situacionais (*situated logics*), utilizadas pelos atores organizacionais em determinadas circunstâncias para auxiliá-los em um processo de racionalização de escolhas e definições de ações (racionalidade), como na escolha de determinada prática de controle gerencial (ter Bogt & Scapens, 2014). No entanto, é importante destacar a diferença entre lógica institucional (*institutional logic*), da Nova Sociologia Institucional, e lógicas situacionais (*situated logic*) definidas por ter Bogt e Scapens (2014). As lógicas institucionais estão fora das organizações e são compostas pelas crenças, valores, símbolos e práticas generalizadas que dão sentido e motivam as ações dos indivíduos no dia a dia. Ou seja, a definição de lógicas institucionais na Nova Sociologia Institucional está em grande parte alinhada com a definição de instituições na Velha Economia Institucional (ter Bogt & Scapens, 2014). Em contraste, as lógicas situacionais são influenciadas pelas instituições externas e internas, podendo ser particulares de um indivíduo ou de um grupo, e moldam a racionalidade utilizada para tomar decisões e realizar ações em determinado contexto (ter Bogt & Scapens, 2014).

Quando atores organizacionais compartilham as mesmas instituições, é provável que compartilhem uma mesma forma de racionalidade, gerando consenso em suas ações direcionadas a mudanças organizacionais. No entanto, as organizações são formadas por pessoas de diferentes profissões, com diferentes experiências, de diferentes contextos sociais, sugerindo que possuam crenças e valores diferentes, mesmo que alguns sejam comuns. Essas diferenças podem produzir formas de racionalidade distintas e quando isso ocorre, conflitos podem emergir e causar resistência a mudanças (ter Bogt & Scapens, 2014). A interação entre as instituições (internas e externas) geram lógicas situacionais que influenciam a racionalidade dos atores organizacionais, direcionando a definição, implantação e modificação de regras e rotinas.

As ações dos indivíduos são afetadas pelas regras e rotinas existentes, mas podem causar alterações nas rotinas que, ao longo do tempo, podem resultar na redefinição de regras (ter Bogt & Scapens, 2014). Além disso, as regras e procedimentos internos podem ser influenciados por práticas generalizadas, que são estruturas, ideias e práticas generalizadas de fora da organização que direcionam as atividades internas no dia a dia (ter Bogt & Scapens, 2014).

O quadro teórico expandido por ter Bogt e Scapens (2014) considera que a interação ao longo do tempo entre as instituições, regras, rotinas e ações dos indivíduos geram as mudanças observadas nas organizações. As instituições internas e externas influenciam as práticas generalizadas, regras e rotinas (codificação), que são implementadas por meio da racionalidade dos atores organizacionais (internalização) e, ao longo do tempo as ações dos indivíduos (reprodução) redefinem as rotinas e regras, que podem se tornar a nova maneira de fazer (institucionalização).

A figura 2 ilustra o quadro expandido por ter Bogt e Scapens (2014), no qual a relação entre regras, rotinas e ação seguem o mesmo fluxo do quadro teórico original de Burns e Scapens (2000). No entanto, neste novo modelo, a consideração de instituições internas e externas permite a exploração da relação entre as diferentes instituições (ter Bogt & Scapens, 2014). O novo modelo também considera a racionalidade dos atores organizacionais, que influenciam regras e rotinas ao deliberar sobre escolhas, incorporando a agência humana ao modelo. Os autores reconhecem também que práticas generalizadas, influenciadas pelas instituições, podem afetar regras existentes (ter Bogt & Scapens, 2014). No entanto, apesar de algumas relações existirem e terem sido explicadas no texto, as setas que representam essas relações não estão presentes na figura, com a finalidade de não poluir a representação gráfica do modelo (ter Bogt & Scapens, 2014).

Figura 2 – Quadro teórico expandido (ter Bogt & Scapens, 2014)

Para estudar mudanças na contabilidade gerencial como um processo, é necessário um quadro teórico que permita o entendimento das dinâmicas envolvidas no processo de mudança. Por considerar as influências das instituições (internas e externas) nas decisões, regras, rotinas e ações dos indivíduos em uma empresa, e as mudanças que podem ocorrer ao longo do tempo, o quadro teórico expandido por ter Bogt e Scapens (2014) permite o entendimento das motivações e a compreensão de como ocorre a adoção de sistemas de controle gerencial em uma empresa familiar ao longo do tempo.

2.2 Sistemas de Controle Gerencial

Não há uma definição consensual na literatura acadêmica sobre Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Existem definições mais restritivas, que incluem apenas mecanismos formais de controle que geram resultados quantificáveis, até definições mais amplas, que incorporam mecanismos formais e informais, como controles sociais e culturais (Chenhall, 2003; Malmi & Brown, 2008). Ouchi (1979) classifica os mecanismos de controle em três tipos: mercado, clã e burocracia, sugerindo que os diferentes mecanismos de controle são utilizados para instruir, monitorar e avaliar as pessoas. Simons (1995) define SCG como rotinas e procedimentos formais que os gestores utilizam para manter ou alterar atividades organizacionais e, quando não utilizados para este fim, não são considerados como sistemas de controle. Outros autores destacam que um SCG é composto por mecanismos de controle implementados para fazer com que o comportamento dos indivíduos seja consistente com os objetivos e estratégias da empresa (Abernethy & Chua, 1996; Merchant & Van der Stede, 2007). Para Chenhall (2003), um SCG é formado pelo conjunto de mecanismos formais, como o uso sistemático de práticas de contabilidade gerencial, e mecanismos informais de controle, como controles sociais e culturais.

As definições de diferentes autores ao longo do tempo, brevemente apresentadas, podem orientar a interpretação de resultados de pesquisas acadêmicas e o desenho dos sistemas de controle gerencial para a prática (Malmi & Brown, 2008). Ao analisar as diferentes definições, Malmi e Brown (2008) defendem que controles gerenciais só devem ser considerados como tal quando são utilizados para influenciar o comportamento das pessoas, deixando de fora desta definição sistemas exclusivamente utilizados para auxiliar na tomada de decisões sem que haja efetivo monitoramento do comportamento dos atores organizacionais (Malmi & Brown, 2008). Neste estudo entende-se por sistemas de controle gerencial o conjunto de mecanismos, formais e informais, que são utilizados pelos gestores para controlar o comportamento dos atores organizacionais, assegurando que estejam alinhados com a estratégia e objetivos definidos pelas organizações (Malmi & Brown, 2008).

Controles formais são as regras escritas, missão e objetivos declarados, procedimentos operacionais padronizados, políticas de recursos humanos, sistemas orçamentários e definições de responsabilidades por centro de custo (Langfield-Smith, 1997). Já os controles informais surgem de aspectos culturais da organização, tais como políticas que as pessoas sabem que devem seguir mas não estão escritas em lugar algum, simplesmente fazem parte da cultura organizacional (Langfield-Smith, 1997).

Malmi e Brown (2008) dividiram os tipos de controles existentes em um SCG em cinco categorias. Planejamento, que envolve a definição dos objetivos e ações necessárias para atingi-los, deixando claro o nível de esforço esperado em cada atividade, direcionando o comportamento dos indivíduos na empresa. Controles Cibernéticos, que atuam criando uma associação entre o comportamento dos indivíduos e o resultado, com padrões mínimos aceitáveis definidos e comparados com o alcançado, podendo gerar as ações corretivas necessárias. Sistemas

de Recompensa e Compensação, associados à motivação e incentivos para que os indivíduos aumentem sua performance, não vinculados aos controles cibernéticos, tais como políticas de retenção de pessoas. Controles Administrativos, utilizados para direcionar o comportamento das pessoas por meio da estrutura organizacional existente, como a divisão funcional em áreas, estrutura de governança, políticas, regras e procedimentos padronizados. E por último os Controles Culturais, que são os valores, crenças e normas sociais que direcionam o comportamento das pessoas e impactam os resultados da empresa.

Portanto, um Sistema de Controle Gerencial é formado por diversos tipos de controle, formais e informais, que operam em conjunto, adotados e utilizados com a finalidade de direcionar comportamentos dos indivíduos para que os resultados alcançados estejam alinhados com os objetivos definidos pela empresa (Evans & Tucker, 2015; Helsen et al., 2016; Malmi & Brown, 2008). A adoção e uso de sistemas de controle gerencial pode ser influenciada por diversos fatores, como tamanho da empresa, contexto em que operam, características de governança e gestão (Helsen et al., 2016). Empresas com características únicas, como as empresas familiares, podem estar sujeitas a outros fatores que influenciam a adoção e uso de SCG.

2.3 Empresas familiares

Empresas familiares são caracterizadas pela sobreposição entre família, negócio e gestão. As principais características que as diferenciam de empresas não familiares apontadas na literatura são quanto à propriedade e à gestão, podendo abranger desde empresas nas quais a família possui apenas a propriedade e o controle do negócio até empresas nas quais existe a efetiva participação de um membro familiar na gestão (Astrachan & Shanker, 2003; Chua et al., 1999).

Neste estudo, entende-se por empresas familiares aquelas que além de ser de propriedade da família, sofrem influência da família na gestão no sentido de determinar a manutenção dos valores, visão e objetivos, com a intenção de perpetuar o controle familiar ao longo de gerações. Essas empresas são caracterizadas por uma visão de longo prazo e ênfase em objetivos não necessariamente econômicos, como a manutenção de um membro da família como gestor (Chua et al., 1999; Chua, Chrisman, & Sharma, 2003).

A união entre propriedade, controle e gestão nas empresas familiares confere autoridade e poder aos membros da família, dando origem a três características singulares da governança familiar: parcimônia, que é o cuidado na utilização dos recursos da família aplicados na empresa familiar; personalismo, que surge da união entre propriedade e controle e confere autoridade ao gestor familiar, fazendo com que suas ações não sejam limitadas por critérios de transparência e divulgação; e particularismo, que leva o gestor-proprietário a perceber o negócio como “nosso negócio”, podendo tomar decisões de forma particular, em benefício dos objetivos da família, sem ser obrigado a dar satisfação aos demais *stakeholders* (Carney, 2005).

As características da governança familiar fazem com que a presença do gestor sirva como

um mecanismo de monitoramento do negócio, reduzindo potenciais conflitos de agência (Gedajlovic, Carney, Chrisman, & Kellermanns, 2012). Por este motivo, os controles utilizados por essas empresas geralmente se baseiam em relações de confiança e em regras informais, derivadas da cultura familiar presente no dia a dia da empresa (Chua et al., 1999; Langfield-Smith, 1997; Senftlechner & Hiebl, 2015).

2.4 Estudos anteriores

Por possuírem características que as distinguem de outras empresas, as empresas familiares estão sujeitas a diferentes fatores que podem influenciar a adoção de mecanismos de controle gerencial, tais como o estágio do ciclo de vida, tamanho, presença de gestor familiar e influência da família na governança e na gestão (Helsen et al., 2016).

Uma característica das empresas familiares que pode influenciar a adoção de mecanismos de controle gerencial é o envolvimento da família tanto na governança, caracterizada pela participação de membro familiar no conselho diretor, quanto na gestão da empresa (Chua et al., 1999). Speckbacher e Wentges (2012) concluíram que o uso de medidas de desempenho formalizadas é menor nas pequenas empresas quando comparadas às grandes, quando um membro da família atua na governança da empresa.

Em outro estudo, Hiebl et al. (2013) encontraram correlação negativa entre a influência de membros familiares na gestão e o uso de mecanismos de contabilidade gerencial. Os autores concluíram que quanto maior a influência da família na gestão, menor o uso de práticas de contabilidade gerencial.

Complementando os estudos anteriormente destacados, Songini e Gnan (2015) analisaram separadamente a influência da família na governança e na gestão. Os autores identificaram que quanto maior o nível de influência da família na governança, menor a formalização de alguns artefatos de controle gerencial, como orçamento, planejamento estratégico, contabilidade de custos, relatórios gerenciais e mecanismos de incentivos. Os autores corroboraram e ampliaram os resultados encontrados por Speckbacher e Wentges (2012), que analisaram apenas um tipo de controle gerencial, as medidas de desempenho formalizadas. No entanto, o estudo de Songini e Gnan (2015) evidenciou resultados conflitantes com os obtidos por Hiebl et al. (2013), sugerindo que o envolvimento apenas de membros familiares na alta gestão aumenta, em vez de reduzir, a utilização de mecanismos de controle gerenciais em empresas familiares (Songini & Gnan, 2015). Esses resultados divergentes sugerem que outros fatores além do tamanho e nível de influência da família podem influenciar a adoção de sistemas de controle gerencial.

Ampliando o entendimento sobre o tema, em um estudo de caso realizado em uma empresa familiar grega, Stergiou, Ashraf, e Uddin (2013) evidenciaram como a adoção de práticas de contabilidade gerencial foi delimitada pela interferência do fundador-CEO e do diretor financeiro. O diretor financeiro que não era membro da família, mas detinha total confiança do

fundador, atuou dificultando a implantação de novas práticas de contabilidade gerencial, com medo de ter seu papel ameaçado perante o fundador. As mudanças só foram implementadas após a segunda geração da família assumir a gestão e trocar o diretor financeiro por um que concordasse com a implementação de mudanças vistas pelos novos gestores familiares como necessárias (Stergiou et al., 2013).

No mesmo sentido, Sánchez-Matamoros, Araujo Pinzon, e Alvarez-Dardet Espejo (2014) observaram que a mudança na contabilidade gerencial sofre influências externas, mas que a percepção sobre a importância das mudanças por parte dos atores organizacionais é essencial para que a adoção de sistemas de controle gerencial ocorra. Esses resultados corroboram o efeito negativo observado por Stergiou et al. (2013), causado pela resistência de atores organizacionais em adotar controles formais.

Eventualmente, as empresas familiares podem optar por aumentar o nível de formalização dos controles com o objetivo de induzir comportamentos (Moore & Mula, 2000), transferir o conhecimento tácito do negócio detido pelo gestor-proprietário (Giovannoni et al., 2011) ou mesmo preparar a empresa para sucessão, assegurando a manutenção da visão e objetivos familiares no negócio (Hiebl, 2013).

Moore e Mula (2000) identificaram que a predominância de controles formais em empresas familiares varia dependendo do seu ciclo de vida, desde a falta de controles formais nos estágios iniciais, passando por uma fase de formalização de controles e podendo chegar ao uso de mecanismos de controle amplamente utilizados por grandes empresas não familiares. No entanto, é necessária uma compreensão mais aprofundada sobre como este processo de adoção ocorre no contexto das empresas familiares (Helsen et al., 2016).

Apesar de existirem diversos estudos sobre a adoção de sistemas de controle gerencial por empresas em geral, este é um fenômeno de pesquisa recente no contexto de empresas familiares, havendo estudos que buscam identificar os impactos de seu uso e outros que buscam evidenciar o que leva as empresas familiares a implantá-los (Helsen et al., 2016; Prencipe et al., 2014). Os estudos que identificam os impactos da adoção de sistemas de controle gerencial por empresas familiares evidenciam que seu uso pode facilitar a implementação de estratégias (Acquaah, 2013; Craig & Moore, 2005, 2010), transferência do conhecimento tácito do fundador (Giovannoni et al., 2011) e alcance dos objetivos definidos pela família (Strauß & Zecher, 2013).

Acquaah (2013) realizou uma *survey* com membros da alta e média gestão de empresas familiares e não familiares de Gana e concluiu que os controles gerenciais auxiliam na implantação dos objetivos e estratégias, tanto nas empresas familiares quanto nas não familiares. O autor alerta para a importância do processo de definição e escolha dos mecanismos de controle apropriados para a implantação de cada estratégia de negócio. No entanto, por limitações metodológicas, o autor se baseou apenas em controles formais, desconsiderando o impacto que controles informais podem ter na implantação de objetivos e estratégias.

Craig e Moore (2005) desenvolveram um modelo de *Balance Scorecard* (BSC) especialmente adaptado para empresas familiares, incluindo uma dimensão no BSC que incorpora o

nível de influência da família no negócio. Em estudo posterior (Craig & Moores, 2010), os autores implantaram o modelo em uma empresa familiar e concluíram que a implantação do BSC se mostrou benéfica para a família, diretores e gestores, direcionando e alinhando o comportamento dos membros da organização a objetivos definidos pela família.

A estratégia de sucessão é um dos tópicos mais pesquisados na literatura sobre empresas familiares (Helsen et al., 2016; Salvato & Moores, 2010), e está diretamente relacionada ao objetivo de perpetuação do controle familiar ao longo de gerações da família (Chua et al., 1999). A sucessão nas empresas familiares acontece com a passagem da gestão da empresa para um membro de dentro ou de fora da família, com o objetivo de manter o controle da empresa ao longo de gerações (Songini, Gnan, & Malmi, 2013). Herriau e Touchais (2015) desenvolveram um estudo de caso em uma empresa familiar francesa e encontraram evidências de que a implantação de sistemas de controle gerencial auxiliou na estruturação do processo de sucessão familiar por meio da indução de comportamentos e novas lógicas de ação. Neste mesmo contexto, outro estudo de caso evidenciou como um processo de sucessão e profissionalização da gestão, por meio da contratação de um gestor externo à família, foi facilitado pela formalização das práticas de contabilidade gerencial em uma empresa familiar italiana (Giovannoni et al., 2011).

No entanto, apesar dos benefícios derivados da implementação de sistemas de controles gerenciais apontados nesses estudos, Duréndez et al. (2016) identificaram, em um estudo com empresas familiares espanholas, que embora o uso de sistemas de controles gerenciais tenha impacto positivo no desempenho do negócio, as empresas familiares usam menos controles gerenciais que as não familiares.

Os estudos apresentados apontam benefícios do uso de SCG por empresas familiares e fatores que podem influenciar sua adoção. No entanto, apesar de ser importante compreender seu processo de adoção para a academia e a prática, é necessário ampliar o entendimento de como e por que as mudanças nos SCG em empresas familiares ocorrem ao longo do tempo, bem como evidenciar o papel dos gestores familiares neste processo (Helsen et al., 2016; Prencipe et al., 2014).

Portanto, para ampliar o conhecimento sobre adoção de SCG no contexto de empresas familiares, desenvolveu-se este estudo com foco no entendimento de como os valores e características distintivas das empresas familiares, a presença da família na gestão e a interação entre os atores organizacionais influenciam o processo de adoção de SCG e sua aceitação e uso em empresas familiares.

3 METODOLOGIA

Para entender como ocorre o processo de adoção de sistemas de controle gerencial em empresas familiares, esta pesquisa adotou a estratégia de estudo de caso, indicada quando o pesquisador deseja “entender um fenômeno do mundo real e assumir que esse entendimento provavelmente englobe importantes condições contextuais pertinentes” (Yin, 2015, p. 17), permitindo a análise e compreensão de um processo como ocorre em seu contexto (Hartley, 2004).

A empresa familiar sobre a qual foi desenvolvido o estudo foi selecionada porque passou por um processo de adoção de controles gerencial, incluindo a criação da área de controladoria e a implantação de um sistema ERP (*enterprise resource planing*). O estudo foi realizado a partir de relatos de fatos que ocorreram desde a fundação da empresa até a consolidação dos sistemas de controle gerencial em uso, ou seja, *ex-post*. Portanto, tanto a coleta de dados quanto o procedimento de análise foram realizados considerando que o fenômeno estudado – a adoção de SCG - teve seu início no passado e aconteceu ao longo do tempo. Uma das dificuldades que os pesquisadores enfrentam para a realização de estudos de caso em empresas familiares é a obtenção de acesso a essas empresas. Essa dificuldade pode ser reduzida por meio da existência de relacionamentos pessoais ou profissionais com os membros da alta gestão (Cunliffe & Alcadipani, 2016). O acesso à empresa estudada foi facilitado pelo relacionamento prévio do pesquisador, que participou como consultor na implantação do sistema ERP. A proposta de realização do estudo foi elaborada por escrito pelo pesquisador e aceita pelos diretores familiares da empresa (Apêndice A).

3.1 Coleta de dados

Seguindo a orientação de Ritchie, Lewis, Nicholls, Ormston, et al. (2013), foram realizadas entrevistas e coletados documentos considerados relevantes para contribuir com o entendimento do fenômeno com o intuito de minimizar o viés na seleção dos dados. O uso de múltiplas fontes de informações na realização de um estudo de caso reduz a possibilidade de viés do pesquisador no processo de seleção dos dados (Cooper & Morgan, 2008). Dentre os documentos coletados constam declarações de missão e valores, organogramas, regras e diretrizes da empresa, atas de reuniões, desenhos de processos, planos de atividades, instruções operacionais, relatórios orçamentários, procedimentos de custeio e documentos de avaliações de desempenho. As observações do pesquisador enquanto consultor na implantação do ERP também foram consideradas como fonte de informações.

Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com membros da família que participam da gestão, gestores não familiares e funcionários do nível de coordenação. A seleção de pessoas de diferentes funções e níveis hierárquicos para as entrevistas contribuiu para o entendimento do

fenômeno estudado a partir de diferentes perspectivas (De Massis & Kotlar, 2014). Entrevistas dão a oportunidade ao pesquisador de entender o fenômeno em um alto nível de detalhe e, portanto, são recomendadas para o entendimento de processos (Ritchie et al., 2013).

A combinação de estrutura e flexibilidade para elaboração das entrevistas permitiu ao pesquisador conduzi-las de forma a possibilitar que informações relevantes e pertinentes emergissem, não se limitando à estrutura previamente definida (Ritchie et al., 2013). A elaboração e uso de um roteiro de entrevistas apropriado aumenta a confiabilidade dos estudos de caso e orienta o pesquisador durante a coleta de dados, sem prendê-lo a uma estrutura rígida (Yin, 2015). A construção do roteiro de entrevistas foi baseada na literatura existente sobre empresas familiares, sistemas de controle gerencial e mudanças na contabilidade gerencial. Foram utilizados como elementos para a construção do roteiro a Velha Teoria Institucional, o quadro teórico apresentado neste estudo, estudos anteriores sobre controles gerenciais e documentos previamente coletados na empresa objeto do estudo. Também auxiliaram na sua construção outros roteiros de estudos sobre sistemas de controle gerencial (Alves, 2010; Gooderham & Skulberg, 2016; Grahn & Lundgren, 2015; Hirner & Lewinski, 2014; Löfstål, 2008; Moll, 2003; Waweru, Hoque, & Uliana, 2004) e o conhecimento prévio do pesquisador sobre a utilização de mecanismos de controle gerenciais na empresa, obtido por meio de atividades de consultoria. O roteiro elaborado teve como objetivo captar a percepção dos indivíduos sobre os valores e influência da família no negócio, práticas de controle gerencial institucionalizadas, regras, rotinas e processos de mudanças que ocorreram na empresa ao longo do tempo, além de buscar identificar se houve a efetiva institucionalização do sistema de controle gerencial implantado. O roteiro utilizado e os estudos utilizados para a definição das questões estão detalhados no Apêndice B.

Sendo as entrevistas semiestruturadas a principal fonte de dados, durante sua condução surgiram oportunidades de extração de informações adicionais, seguindo a proposta de Yin (2015) quanto a manter uma mente questionadora durante a coleta de dados e não apenas antes ou depois dessa atividade. As entrevistas foram realizadas com o cuidado necessário para que o foco se mantivesse nos aspectos relevantes da gestão familiar e papel dos indivíduos no processo de adoção do SCG ao longo do tempo. Seguindo a proposta de De Massis e Kotlar (2014), os entrevistados foram selecionados a partir de um levantamento prévio, buscando identificar diretores, gestores e funcionários que participaram do processo de concepção e implantação dos sistemas de controle gerencial. Para estabelecer um contato inicial para as entrevistas, conversas e reuniões informais foram realizadas com alguns dos entrevistados, principalmente com o *controller*. Um termo de confidencialidade foi elaborado, assinado pelo pesquisador e seu orientador e entregue para o CEO da empresa (Apêndice C). A realização de uma entrevista pré-teste permitiu a validação do roteiro e a entrevista foi incluída na análise final por possuir informações relevantes para a análise. Após o pré-teste, foram realizados pequenos ajustes na ordem das questões e nos termos utilizados, para refletir melhor o dia-a-dia dos entrevistados. A relação de entrevistados e o tempo de duração das entrevistas estão descritos no Quadro 1.

Data	Entrevistado	Duração	Tempo de atuação na empresa
20/02/2018	Coordenadora de controladoria	50min	6 anos
20/03/2018	Coordenadora de qualidade	1h20min	11 anos
27/03/2018	Coordenadora de contabilidade	2h36min	6 anos
29/03/2018	Diretor geral (unidades produtivas)	1h45min	10 anos
03/04/2018	Gerente geral (<i>trading</i>)	1h	11 anos
05/04/2018	Coordenador de produção	56min	8 anos
12/04/2018	<i>Controller</i>	1h45min	11 anos
13/04/2018	Sr. V (patriarca familiar)	1h20min	19 anos
16/04/2018	CEO (filho A)	1h50min	18 anos

Quadro 1 – Relação dos entrevistados e duração das entrevistas

As entrevistas foram gravadas, com o consentimento prévio dos entrevistados, e posteriormente transcritas de forma literal, para que a análise pudesse refletir o que foi expressado pelos entrevistados (Fletcher, De Massis, & Nordqvist, 2016). Conforme sugerido por Ritchie et al. (2013), a profundidade das entrevistas, suas nuances e as respostas dos entrevistados na sua própria linguagem permitem o entendimento detalhado do fenômeno, fazendo com que seja importante o registro dos dados na sua forma natural para que o pesquisador não corra o risco de alterar os dados coletados.

3.2 Procedimentos de análise dos dados

Seguindo a proposta de Miles e Huberman (1994), o processo de análise foi realizado de maneira iterativa, por meio de um ciclo de procedimentos de redução das informações coletadas, apresentação e conclusão. O escopo das informações a serem coletadas foi previamente definido pelo pesquisador ao escolher como base teórica a Velha Teoria Institucional, definir o objetivo do estudo e selecionar as pessoas entrevistadas. Foram focados aspectos da governança familiar e processos de mudanças que ocorreram ao longo do tempo nos controles gerenciais da empresa estudada.

A técnica de análise utilizada neste estudo foi a análise de conteúdo temática, que permite a interpretação do conteúdo e contexto do fenômeno por meio da identificação de padrões (Ritchie et al., 2013). O agrupamento em temas e padrões que permitissem explicar seu significado foi realizado por meio da codificação de primeira ordem, estabelecendo vínculos entre os dados (Saldaña, 2015). Para auxiliar na codificação, o objetivo e o roteiro de entrevista foram constantemente revisitados durante o processo, buscando garantir que o agrupamento das informações estivesse alinhado com o objetivo do estudo (Ritchie et al., 2013). Inicialmente, a codificação

foi realizada sem a utilização de conceitos teóricos, sendo empregadas expressões mais próximas da linguagem dos entrevistados. Com isso, buscou-se evitar que informações relevantes fossem prematuramente eliminadas do processo de análise (Miles & Huberman, 1994; Ritchie et al., 2013).

A codificação de primeira ordem foi realizada com o auxílio das classificações de Saldaña (2015). Foram utilizados códigos descritivos, que representam o tópico sobre o que está sendo discutido, códigos *in vivo*, utilizando termos e expressões dos próprios entrevistados; códigos processuais, representando as ações relatadas pelos entrevistados; códigos avaliativos, quando os entrevistados empregavam juízo de valor sobre algo; e códigos de valores, evidenciando os valores, crenças e perspectivas particulares de cada entrevistado.

Procedimentos de agrupamento, codificação e recodificação foram repetidos para que as informações coletadas e seus significados pudessem ser abstraídos em códigos de segunda ordem, representando os conceitos teóricos (Saldaña, 2015). Nesta fase de codificação, foram utilizados códigos estruturais, com base nas questões do roteiro de entrevistas; códigos de padrão, refinando o agrupamento dos elementos em padrões similares; e códigos longitudinais, buscando identificar as mudanças ocorridas ao longo do tempo.

Para aumentar a confiabilidade das conclusões, que neste tipo de estudo são baseadas na interpretações por parte do pesquisador, alguns procedimentos foram adotados a fim de possibilitar que os leitores julguem a credibilidade das conclusões (Miles & Huberman, 1994). Trechos transcritos das entrevistas foram evidenciados ao longo da seção de análise dos resultados para apoiar as conclusões. Além desses procedimentos, foi realizada a triangulação entre diferentes fontes de dados, como documentos e entrevistas. Documentos que representam a formalização dos controles gerenciais citados pelos entrevistados, como procedimentos padronizados, regras de recursos humanos, planilhas orçamentárias e organograma funcional foram analisados para confirmar a veracidade das informações coletadas nas entrevistas. Finalmente, as conclusões do estudo foram discutidas com alguns dos entrevistados.

3.3 Descrição do caso

O Grupo EMP foi fundado pelo patriarca da família, Sr. V, que atualmente ocupa o cargo de presidente do conselho de administração. Vinte anos depois de ter fundado sua primeira empresa, Sr. V decidiu deixá-la em razão de divergências com seus sócios sobre a importância da estruturação administrativa e dos controles gerenciais para a gestão da empresa. Em 1999, o Sr. V e seu filho mais novo, Filho R, fundaram na região de Ribeirão Preto a primeira empresa do Grupo EMP para atuar na revenda de soldas e ligas a base de estanho. No início, os processos administrativos e os controles utilizados eram rudimentares, com controle de caixa, compras e vendas realizados por meio de planilhas eletrônicas, sendo utilizado um software apenas para complementar o controle de caixa, e pequenos sistemas desenvolvidos pelo outro filho do Sr. V,

Filho A.

O Filho A tinha uma boa experiência profissional, trabalhava em outra empresa e dava suporte esporadicamente em assuntos administrativos. Posteriormente, com o aumento do tempo que dedicava à empresa da família, o Filho A começou a trabalhar integralmente no grupo, dividindo as responsabilidades com os outros dois membros da família. Sr. V e Filho R ficaram responsáveis pelas operações comerciais e Filho A pelos departamentos administrativo e financeiro. Ainda no primeiro ano de atividade, o Grupo EMP abriu uma nova empresa para produzir os produtos que comercializava. Nesse momento outros dois filhos do Sr. V, Filho F e Filha K, começaram a trabalhar na produção e no departamento financeiro, respectivamente.

O foco dos membros familiares nessa época era sustentar o crescimento do grupo, o que, segundo o Sr. V, ocorreu rapidamente em razão de sua experiência e contatos mantidos por ele ao longo de sua vida profissional. Para viabilizar este crescimento, os sócios relatam que não faziam retiradas periódicas de lucros. Recebiam salário de acordo com as suas funções, reinvestindo todo o lucro no próprio negócio. A partir de 2015 começaram a realizar retiradas anuais como forma de distribuição de lucros proporcionais à participação de cada sócio.

Em 2001, o Grupo EMP abriu duas novas empresas. Uma unidade mineradora em Ariquemes (RO) e uma nova fábrica em Manaus (AM). Sr. V supervisionava pessoalmente as operações dessas unidades, enquanto Filho A ficou responsável por organizar administrativamente a empresa e treinar os funcionários nos processos administrativos. Após algum tempo de operação e problemas com o transporte da matéria prima entre a unidade mineradora e as unidades produtivas, o Grupo abriu sua própria transportadora em 2008. Em 2010 foram adquiridas duas novas plantas industriais, uma em Corumbataí (SP) e outra em Portugal, expandindo os seus negócios para a comunidade europeia. Com o crescimento das operações, um departamento de comércio exterior que existia na matriz foi constituído como uma nova empresa em 2011.

A estrutura societária do grupo foi redefinida em 2007 com o objetivo de distribuir a propriedade entre os filhos do Sr. V e evitar a interferência direta dos membros da família nas empresas onde ocorrem as operações. Desde então, a estrutura foi modificada apenas para incluir novas empresas e a participação de um fundo de investimentos externo em parte delas, em 2016 (Figura 3).

Durante os primeiros anos de atividade do grupo, as contratações de membros não familiares eram feitas por indicação e sem critérios técnicos, sendo que os membros da família participavam do processo de contratação e tomavam a decisão final. Ao longo do tempo, os gestores não familiares implementaram e melhoraram o processo seletivo, que passou a ser realizado utilizando empresa especializada em recrutamento, buscando pessoas com as características desejadas pelo grupo, tais como confiança, flexibilidade, capacidade de adaptação a mudanças e visão holística do negócio. Foram criadas descrições de cargos, regras de RH e comportamento, e passaram a ser realizados treinamentos dos processos definidos nas descrições de cargos para cada função, utilizando os documentos escritos.

Figura 3 – Estrutura societária do Grupo EMP

As mudanças estruturais descritas anteriormente e a implantação do Sistema de Controle Gerencial no Grupo EMP estão indicados na linha do tempo (Figura 4). Como pode ser observado na Figura 4, diversos mecanismos de controle gerencial foram implementados no Grupo EMP. Em meados de 2005, com um faturamento de cerca de 10 milhões de dólares, foi implantado um sistema ERP (*enterprise resource planing*) com o objetivo de aumentar a confiabilidade nas informações geradas para tomada de decisão. As declarações de visão, missão e valores foram definidas em meados de 2006, ano em que se iniciou a implantação da certificação ISO 9000.

Com o crescimento das operações e o faturamento atingindo 50 milhões de dólares em 2007, os diretores familiares relatam que perceberam a necessidade de contratar profissionais capacitados para auxiliar na implantação de práticas e ferramentas administrativas que proporcionassem maior controle e melhor gestão do grupo. Neste momento optaram por contratar um *controller* e uma profissional especializada em controle de qualidade. As duas contratações tiveram consequências diretas na melhoria dos processos administrativos, contábeis, fiscais e financeiros. Decisões operacionais e algumas decisões estratégicas passaram a ser de responsabilidade dos gestores das áreas sem a necessidade de reporte ou aprovação da diretoria familiar, que passou a avaliá-los pelos resultados obtidos.

Ainda em 2007, no seu primeiro ano no grupo, o *controller* refez o plano de contas contábil da empresa, padronizou procedimentos administrativos e iniciou a elaboração anual de um caderno de relatórios com informações financeiras e não financeiras. Este caderno evoluiu ao longo do tempo e passou a ser auditado pela *Pricewaterhouse Coopers* a partir de 2012.

MODIFICAÇÕES ESTRUTURAIS

Figura 4 – Evolução do Grupo EMP e implantação do Sistema de Controle Gerencial

Em 2012, quando o grupo atingiu faturamento de 230 milhões de dólares, o CEO familiar, com o apoio do *controller*, decidiu trocar o sistema ERP, que já não atendia as necessidades do grupo naquele momento. A implantação de um novo sistema ERP foi facilitada pelos procedimentos já existentes, que foram adaptados com poucas alterações. Antes do novo sistema ERP não havia processo orçamentário bem formatado, com acompanhamento entre realizado e orçado. Havia somente um planejamento anual baseado na disponibilidade de matéria prima, projeção de produção e vendas. Durante a implantação do novo ERP, o plano de contas foi unificado para todas as empresas do grupo e o processo orçamentário começou a ser realizado em reuniões de planejamento anual, nas quais cenários orçamentários são discutidos entre os diretores familiares e os gestores. Após aprovação do orçamento pela diretoria familiar, os valores orçados passaram a ser alimentados no sistema ERP e acompanhado em tempo real pela diretoria e pelos gestores.

Após a implantação do ERP, em 2014 foi implantado um sistema de gestão informatizado com informações centralizadas e disponibilizadas online para qualquer funcionário com perfil de acesso. Antes deste sistema, os documentos, procedimentos e indicadores do sistema de gestão eram controlados por meio de planilhas eletrônicas.

Atualmente, em 2018, as declarações de missão, visão e valores estão sendo revisadas pelo CEO com o objetivo de expandir o uso e vincular essas declarações à prática de maneira mais direta e objetiva, explicando detalhadamente o significado e objetivo de cada uma das definições e associando-as a indicadores que serão atribuídos a um responsável (diretor, gestor, coordenador ou supervisor). Alguns desses indicadores estão presentes no sistema de gestão e novos serão incorporados, sendo obtidos diretamente do sistema ERP e do programa da qualidade em uso.

4 ANÁLISE

Nesta seção serão analisados a influência dos valores familiares presentes no negócio e o papel dos atores organizacionais na adoção de práticas de controle gerencial, evidenciando o processo de adoção do SCG que ocorreu no Grupo EMP ao longo do tempo.

4.1 Família na gestão e valores familiares no negócio

Após a saída de Sr. V de uma sociedade empresarial com membros que não eram da mesma família, ele e dois filhos decidiram fundar em 1999 a primeira empresa do Grupo EMP. Desde esse momento, os membros familiares definiram que a propriedade e controle do negócio seria mantido dentro da família, o que caracteriza esta empresa como uma empresa familiar (Chua et al., 1999). Como relatado pelo Filho A:

O [Sr. V] chamou meu irmão [Filho R] e eu para fazer o negócio com ele. E nós fizemos um pacto: “Está bem, a gente vai trabalhar junto, mas é uma sociedade de 3, sem nenhum estranho. Você não vai cometer o mesmo erro”. E ele [Sr. V] falou: “Tudo bem, vamos só nós 3”

Geralmente, empresas familiares tendem a manter membros da família em cargos de gestão, mesmo que sejam menos eficientes que profissionais de fora da família (Carney, 2005; Songini et al., 2013). No entanto, essa tendência não foi observada na empresa estudada. Como condição para que os filhos trabalhassem com ele, Sr. V determinou que “*viessem trabalhar como empregados, batendo ponto e recebendo salário de acordo com a função definida para cada um*”. As responsabilidades de cada membro da família no negócio foram definidas e, segundo o Filho A, “*cada um passou a estudar e se especializar naquilo que dominava*”.

Cada um dos filhos foi direcionado para a área em que possuía aptidão. Filho R se especializou na área comercial; Filho A (CEO), nas áreas administrativa e financeira; Filho F, na produção; e Filha K, na área financeira. Os dois últimos foram contratados em 2000 em funções não gerenciais e se mantêm nessas funções até hoje. A atribuição de cargos e responsabilidades aos membros da família de acordo com as suas habilidades, sendo dois deles alocados em funções operacionais hierarquicamente inferiores a gestores não familiares, sugere que um dos valores familiares presentes no negócio desde sua fundação é a meritocracia.

A meritocracia é transmitida para outros membros familiares por meio de regras que, nas palavras do Filho A, “*são quase uma constituição familiar*”. Essas regras definem que a contratação de membros da família não pode ocorrer sem que haja vaga disponível e que seja realizado um processo seletivo padrão, sem identificação dos candidatos, no qual os membros familiares competem em termos de igualdade com candidatos de fora da família. Conforme ele afirma:

Meu pai já tem 11 netos. Então, já está claro para todos que eles só vão trabalhar aqui, primeiro, se eles forem formados; segundo, se eles tiverem 5 anos de experiência em empresas, de preferência multinacional. Tem que falar outra língua. Vão concorrer a uma vaga como qualquer outro, em um processo seletivo que é feito fora da empresa no qual os nomes são escondidos. Você avalia currículo e não avalia o nome da pessoa, o nome só aparece no final, e pro cargo que estiver disponível, e desde que ele tenha as habilidades necessárias ... Eles podem até um dia ser herdeiros, mas a chance de trabalhar aqui é muito pequena. Se eu tiver que colocar os 11 aqui dentro e tiver que tirar 11 pessoas vai desmontar meu quadro gerencial. Como é que eu digo para todos os meus funcionários que existe mérito? Que eles podem fazer a vida deles e crescer aqui dentro?

A promoção de funcionários ao longo do tempo sugere que, independentemente de ser membro da família, as pessoas podem se desenvolver e alcançar cargos de gestão por mérito, desde que possuam as habilidades necessárias e demonstrem comprometimento, conforme relatam alguns entrevistados:

O diretor geral entrou como vendedor. Ele é gerente. Ele vai virar o CEO da SN. Ele tem uma grande chance de ser o próximo CEO do Grupo. Agora, como é que eu digo para um cara desse, com todo esse potencial, que entra um filho meu no mesmo nível ou superior a ele? Mandando nele sem conhecer nada? Vai desmotivar e eu perco essas pessoas. A empresa toda foi montada ao ponto de você trazer quem é da base para cima. Eu não me lembro de ter contratado um gerente no mercado para trabalhar na empresa. Todo mundo saiu de base, porque demora anos para entender essa cultura nossa, como a gente lida com o negócio, como funciona, meritocracia, vai estudar, vai se dedicar. Se é bom em operação, vai para a operação. Se é bom em gerência, liderança, vai para a liderança. Você treina. É quase um coaching diário com todo mundo. (CEO)

Quando eu entrei eu não tinha nenhuma experiência, mas eles foram vendo a minha evolução e dando oportunidades. Surgia um desafio e eu pegava. Surgia outro desafio e eu me esforçava. Se você tiver vontade e se esforçar, eles dão oportunidades. Tem muita gente que também cresceu com o grupo ... Isso vem deles, pelo menos eu sempre tive essa sensação, desde o início. Eles dão liberdade como se o negócio fosse nosso mesmo. “Se esforce. Se você quiser, está aqui a oportunidade, agarra”. E eu sinto que a maioria sente a mesma coisa. (Gerente da trading)

O Grupo busca reter seus talentos. Eu vejo por mim. Eu entrei como auxiliar da qualidade. Hoje eu coordeno o departamento de todas as unidades do grupo. Eu tenho autonomia para tomar as decisões dentro da qualidade tranquilamente. Então, eu evolui. Por quê outras pessoas não podem? (Coordenadora da qualidade)

Em empresas familiares, é comum que cargos de liderança não sejam preenchidos exclusivamente com base em mérito e sim em parentesco com o fundador da empresa (Carney, 2005). Os relatos dos entrevistados sugerem que este não é o caso do Grupo EMP. Apesar de ser uma empresa familiar, os donos se esforçam para criar uma cultura de empresa profissionalizada, na qual há meritocracia, e empresa e família são domínios separados. O CEO afirma que “passou do portão para cá, na empresa não se fala de família. Passou do portão para fora, a família

não fala de empresa. Quer falar de empresa? Marca uma reunião. Quer falar da família? Marca um almoço”.

Essa separação entre família e negócio é confirmada por vários entrevistados. O diretor geral lembra que *“sempre foi essa postura. Desde detalhes simples, como você perceber que eles chegavam pro Sr. V e nunca o chamavam de pai. Era ‘Fala com o Sr. V’”*. No mesmo sentido, a coordenadora da contabilidade afirma que *“se é assunto do Sr. V, é com o Sr. V; se é assunto do CEO, é com o CEO. Um não entra no espaço do outro. Eles se tratam por nome, então é Sr. V, não é pai”*. Mesmo com a profissionalização da gestão, o que se observa no caso estudado é que relações de confiança têm papel essencial para empresas familiares, o que já foi observado por outros estudos (Chrisman, Chua, & Litz, 2003; Langfield-Smith, 1997; Senftlechner & Hiebl, 2015). Para que um funcionário seja promovido no Grupo EMP, além de possuir as habilidades necessárias e demonstrar comprometimento, ele deve conquistar a confiança dos membros familiares. Este aspecto é destacado por alguns entrevistados:

O grande negócio da empresa familiar é confiança. É talvez a característica mais importante do profissional que a gente busca e em todo mundo que a gente está investindo em formação para que a pessoa venha a assumir alguma posição estratégica dentro do Grupo. (Diretor geral)

Eles dão oportunidade para aquelas pessoas que eles sentem confiança. Não é do nada que eles [promovem a pessoa para cargo de gestão]. (Gerente da trading)

À medida que eu fui ganhando a confiança, e esse é um ponto crucial da empresa familiar, à medida que eu fui ganhando a confiança as empresas vieram para a minha gestão. (Controller)

Outra característica reforçada pelos membros da família na empresa é o respeito à estrutura hierárquica, independentemente de ser membro da família ou não. O CEO sustenta que a Filha K deve executar tarefas compatíveis com a função operacional que exerce. No entanto, ele enfrentou dificuldades para convencer os funcionários de que mesmo os membros familiares devem seguir a hierarquia:

As pessoas aqui demoraram muito tempo para entender. Em uma ocasião o gestor do financeiro me disse: “Mas você quer que eu mande sua irmã ir ao banco?”. “Sim, não é função dela ir ao banco?”. “Mas ela é sócia da empresa!”. “Ela é sócia da empresa na reunião do conselho de acionistas, fora do conselho de acionistas ela é apenas uma acionista”. “Ah, mas ela trabalha aqui”. “Trabalha aqui como auxiliar administrativo, então ela vai fazer o que está na descrição de cargos de auxiliar administrativo. E se ela não fizer, nós a mandamos embora. Você como gestor a mande embora e coloque alguém que vai fazer, porque aqui não tem esse negócio”

Essa declaração do CEO indica que o respeito à hierarquia é um dos valores reforçados pela família no negócio e que deve ser seguido por todos os funcionários. Outros entrevistados confirmam essa prática:

Quando o CEO tem que fazer alguma coisa, ele passa pro [Diretor] e o [Diretor] vai fazendo o efeito cascata, distribuindo. (Coordenadora da contabilidade)

Você não vai presenciar essa coisa, o dono mandou. Você tem a hierarquia. O Sr. V, que é presidente do conselho, fala: “Diretor, arruma aquele negócio lá, mas fala você que eu não vou me intrometer na tua empresa” (Diretor geral)

Se tem um gestor responsável, o Sr. V vai conversar com o gestor e não direto com o operador. (Coordenador da produção)

A diretoria não influencia diretamente na operação. Os níveis de hierarquia são bem respeitados (Coordenadora da controladoria)

Segundo Chua et al. (1999), a gestão de empresas familiares que são dirigidas por membros da família é influenciada pelos valores e preferências da família. Os relatos dos entrevistados no caso estudado sugerem que há influência de alguns valores trazidos pelos membros da família para o negócio, como meritocracia, comprometimento, confiança, profissionalismo, respeito à hierarquia e separação entre família e negócio.

Com base nos relatos dos entrevistados, aparentemente o Grupo EMP é gerido pelos membros familiares com a intenção de fazer com que o grupo seja reconhecido interna e externamente como uma empresa profissionalizada. Conforme explica o CEO:

Tem diversos casos assim: Pessoas de fora entram e saem da empresa e muitas vezes não sabem que é uma empresa familiar. Se alguém não chegar para a pessoa e falar “Eles são irmãos. Aquele lá é o pai desse, essa aqui é irmã”, a pessoa nem fica sabendo. Então, esses conceitos de meritocracia e formação de pessoas vieram do zero. Se você monta uma empresa familiar trazendo esses conceitos de família, ela tem chance de dar certo. Agora, se você monta uma empresa familiar, confundindo o que é família e o que é negócio, sem ter clara a diferença entre receber pró-labore por trabalhar e receber distribuição de lucros por ser sócio, não dá certo.

Alguns entrevistados confirmam as declarações do CEO. O diretor geral lembra que “eles sempre tentavam ter essa postura de profissionalização, mesmo às vezes não tendo, implementando, mas sempre deixando isso bem claro”. Conforme relata a gerente da trading: “quando se fala em processos e parte operacional, eu não vejo o Grupo como uma empresa familiar, porque eu acho que eles são bem cabeça aberta, igual a grandes corporações, que você tem que seguir alguma regra e tudo mais. Eu olho pro Filho A não como um dono de empresa, e sim como um CEO”. Neste mesmo sentido, a coordenadora da controladoria afirma que “[o Grupo] não é uma empresa familiar típica. Só é considerada empresa familiar porque os sócios são parentes, mas o nível de gestão que a gente tem é difícil encontrar, inclusive em empresas não familiares, em grandes corporações.”

A profissionalização em empresas familiares é definida como o processo pelo qual pessoas de fora da família passam a atuar em cargos de gestão na empresa familiar (Giovannoni et al., 2011). A profissionalização da gestão no Grupo EMP e o processo de adoção de mecanismos

de controle gerencial que se seguiu tiveram suas origens nos valores familiares e nas diretrizes definidas pelos membros da família quando fundaram a empresa. Tal processo será analisado a seguir.

4.2 Profissionalização da gestão e processo de adoção do SCG

Segundo Sr. V, a empresa na qual era sócio antes de fundar o grupo EMP não possuía organização administrativa e controles adequados, fazendo com que a gestão fosse dificultada por não possuírem informações que permitissem avaliar as operações e tomar providências necessárias. Como destacado por ele:

Nas outras empresas que eu trabalhei também eu sempre procurei ter as coisas muito bem arrumadas e tudo. Mas eu tive dificuldades em ter quem viesse junto dentro deste pensamento, dentro deste comportamento. Então, isso foi nas outras empresas em que eu trabalhei uma grande batalha ... você fechava o mês e não sabia se tinha tido lucro ou prejuízo. Isso me desgastou demais.

Por este motivo, ao fundar o Grupo EMP em 1999, Sr. V atribuiu essa tarefa ao Filho A, que, nas suas palavras, “*tinha uma boa experiência e começou a organizar as coisas administrativas, enquanto eu e o Filho R cuidávamos da parte comercial*”. Segundo Moores e Mula (2000), a organização administrativa e formalização de mecanismos de controle geralmente não ocorre em fases iniciais do ciclo de vida da empresa familiar. No entanto, no Grupo EMP essa intenção se mostrava presente como característica do modelo de gestão que os membros da família vislumbravam desde o início. O Filho A (CEO) relata que quando entrou na empresa “*sabia que tinha que organizar ... a gente já sentia a necessidade de ter sistemas e controles melhores, e eu fui estruturando isso*”.

Segundo o CEO, apesar de existir a intenção de adotar mecanismos de controle, nos primeiros anos “*a primeira regra era sobreviver. Você não tinha um negócio, não tinha uma estrutura, você não podia pensar em controles. A gente tinha boas planilhas, mas não podia dizer que aquilo era um bom sistema de controle. Mas, eu sabia que tinha que organizar*”. Nesta fase, existiam alguns controles operacionais em planilhas eletrônicas e o fluxo financeiro era gerenciado com o auxílio de um software de gestão financeira.

Com o crescimento do grupo, o CEO relata que em 2005 percebeu a necessidade de organizar melhor as operações e implantou um sistema ERP (*Enterprise Resource System*) com este objetivo. No entanto, não conseguia extrair informações confiáveis do ERP para tomada de decisão. Em 2007, chegou à conclusão que, para estruturar melhor suas operações dentro do ERP e ter informações confiáveis, precisava buscar profissionais capacitados para auxiliá-lo na estruturação das operações do Grupo. Contratou um contador, que atualmente é o *controller*, e uma assistente para o departamento de qualidade, que atualmente é a coordenadora da qualidade, como ele relata:

Quando chegou em 2005, em dezembro faturamos 100 mil e em janeiro passamos a faturar 1 milhão. E aí pensamos “Agora temos que organizar os controles direito”. De 2005 a 2007 eu fui sozinho nisso. Coloquei o RM [ERP] e em 2007 eu falei: “Não, não dá mais”. Eu já tinha o financeiro que funcionava bem, o negócio já estava melhor estruturado. Passamos a nos preocupar mais com a organização da empresa ... Foi aí que em 2007 eu contratei o [controller]. Ele foi o primeiro, que eu contratei para organizar ... ao mesmo tempo eu trouxe a [coordenadora da qualidade] e falei: “Nós vamos implantar os sistemas da qualidade” ... Ela entendeu muito bem a missão, visão e valores do grupo e os colocou em prática.

O entendimento dos valores e objetivos familiares no negócio pelos profissionais contratados são essenciais para que a profissionalização ocorra em empresas familiares (Giovannoni et al., 2011). No Grupo EMP, os profissionais contratados foram expostos aos valores familiares no negócio por meio da interação diária com membros da família, fazendo com que esses valores passassem a ser compartilhados por eles, direcionando suas ações. Esses profissionais foram influenciados pela cultura organizacional e o desejo de organização expressado pelo CEO, fazendo com que atuassem na adoção das normas ISO, implantação do sistema de qualidade, padronização de processos produtivos e administrativos, criação de regras de RH, implantação de processo seletivo padronizado, estruturação de um departamento de contabilidade e criação da controladoria.

O mercado consumidor dos produtos comercializados pelo Grupo EMP é exigente em relação a práticas de controle de qualidade padronizadas e responsabilidade ambiental, sem as quais os clientes não aceitariam comprar seus produtos. As certificações ISO (*International Organization for Standardization*) têm por objetivo definir padrões internacionais para procedimentos (ISO, 2018a). As normas ISO-9000 visam a padronizar procedimentos industriais e definir critérios para o controle de qualidade (ISO, 2018b) e as normas ISO-14000 definem padrões relacionados à responsabilidade ambiental (ISO, 2018c). Conforme afirma o diretor geral:

Sem a [ISO] 9000 você não faz nada. É a primeira coisa que tem que ter. Com a 9000 você sobrevive ... Se você quer vender em empresas como Sony e Panasonic, precisa da ISO 14000. Sem isso, não te deixam entrar.

Em 2006, a ISO 9000 foi implantada pelo CEO apenas na unidade Ribeirão Preto. Por exigência da norma, alguns processos produtivos foram documentados e foram definidas as declarações de missão, visão e valores da empresa. A partir da contratação da coordenadora da qualidade, a adoção das normas ISO foi ampliada para todas as empresas do Grupo, e o sistema da qualidade foi redesenhado. Os procedimentos existentes foram revisados por ela e novos procedimentos foram criados. O sistema da qualidade foi reimplantado com regras e procedimentos organizados em planilhas eletrônicas e documentos de texto com versão controlada. Conforme ela relata:

Alguns meses depois que eu entrei, fizemos uma parada no sistema [da qualidade] para reformulá-lo inteiro. Refizemos todas as instruções de trabalho, todas as regras da empresa. Eu entrei e fui construindo todo o sistema ... Eu me lembro que teve uma modificação da versão da norma. Então aproveitamos a mudança da norma e mudamos o sistema de qualidade.

Além de modificar as práticas internas da empresa, a adoção da ISO provocou mudanças no ambiente externo à organização, conforme relata a coordenadora da qualidade:

Quando implantamos a ISO lá em Rondônia, fomos a primeira empresa a ter ISO lá. Ninguém queria aceitar. Um fornecedor falava: “Como você vai me avaliar? Sempre comprou de mim? Porque agora você quer me avaliar? Para que você vai controlar meu prazo de entrega? Sempre combinei com você de entregar qualquer dia!” Então foi muito difícil, é cultura. A gente escutava “Para que fazer isso?”. E aí você tem que ficar lutando contra tudo isso. Hoje é muito normal pra eles. “Olha, tenho que te avaliar”. “OK, o que você precisa?” ... Em Manaus já não tivemos esse problema, porque como já era polo industrial o comum é ser certificado. O estranho é quando você não é certificado. Olha só a diferença entre as regiões!

A adoção da ISO para os processos produtivos teve efeito na padronização das atividades de outros setores, conforme relatado pelo *controller*, que afirma que a padronização “surgiu da profissionalização e do processo de aderência à ISO, que provocou isso de uma maneira muito forte para a produção, e a alta administração teve o insight de levar isso para o resto da operação”. Este processo foi conduzido pela coordenadora de qualidade com o apoio de coordenadores de produção, que atuaram no desenho dos processos produtivos com base nas práticas diárias; e pelo *controller*, que padronizou os processos administrativos e financeiros. Por ser responsável direto pelo departamento financeiro, o CEO participou ativamente da definição e padronização dos processos daquele departamento, conforme afirma o *controller*: “Como o departamento financeiro está dentro da alta direção, o CEO participou bastante da definição dos procedimentos financeiros. Eu tive bastante liberdade dentro da área de controladoria, mas dentro do financeiro quem decidia era ele”.

A implantação do sistema da qualidade, com a definição de regras, procedimentos padronizados, indicadores e um processo definido para acompanhamento desses indicadores constitui o que o CEO descreve como “o primeiro sistema efetivo de controle que a gente teve”. Como ele mesmo explica:

Desenhamos uma instrução operacional para dizer que você faz isso, isso e isso, e que o indicador que leva a dizer se essa instrução está sendo seguida ou não é esse. Vamos criar uma meta, criar um histórico. Vamos fazer uma reunião de análise crítica para dizer se isso está evoluindo ou não, e vamos analisar assim.

A implantação das normas ISO para os processos produtivos, aliada à intenção do CEO de organizar a parte administrativa, fez com que os atores organizacionais envolvidos neste processo definissem e adotassem mecanismos de controle que constituem a parte formal do

SCG do Grupo EMP. Os mecanismos formais criados durante este processo, que se iniciou em 2007, estão listados no Quadro 2, categorizados de acordo com as definições de Malmi e Brown (2008).

Documento	Descrição	Tipo
Regras de Recursos Humanos	<i>“Este manual tem por objetivo mostrar-lhe nossos Objetivos Organizacionais, nossa cultura e éticas de conduta. Além disso, você vai encontrar informações sobre remuneração e benefícios, normas de trabalho, suas responsabilidades e algumas dicas sobre ética de conduta”</i>	Administrativo
Descrição de cargos	Descreve os cargos e funções, detalhando aspectos técnicos, comportamentais e físicos que guiam a contratação de funcionários para cada cargo.	Administrativo
Planos de treinamentos	Lista de procedimentos (instruções globais e operacionais) que devem ser utilizados para treinamento e execução das atividades de cada cargo. Este plano é parte integrante da descrição de cargos.	Administrativo
Instruções globais	Define, em regras gerais, como determinada operação deve ser realizada. Por exemplo: <i>“Definir e estabelecer uma sistemática para efetuar as compras dos materiais produtivos utilizados pela [SN1], em ambas as unidades”</i>	Administrativo
Instruções operacionais	Define procedimentos específicos, com descrição detalhada de cada atividade do processo. Por exemplo, <i>“GE.077 – Procedimento de pagamento com cheque”</i> , que define os passos que o funcionário deve seguir para realizar um pagamento com cheque.	Administrativo
Formulário para solicitação de melhoria	Formulário disponibilizado em papel e em sistema online para que os funcionários façam sugestão de melhoria em algum procedimento.	Administrativo
Missão, Visão e Valores	Declarações de missão, visão e valores definidas para cada empresa do Grupo EMP.	Cultural
Objetivos e indicadores do sistema de gestão	Com base em cada sentença da declaração de missão, visão e valores de cada empresa do grupo, objetivos são definidos e associados a indicadores que devem ser alimentados mensalmente.	Planejamento
Sistema ERP	Sistema informatizado utilizado para registrar as operações financeiras, contábeis, produtivas e comerciais de todo o Grupo. As informações existentes no ERP são utilizadas para monitoramento e avaliação da operação, bloqueio de atividades em desacordo com as regras e tomada de decisões.	Cibernético

Documento	Descrição	Tipo
Orçamento	Planilhas orçamentárias utilizadas para planejamento anual de cada empresa do grupo, desmembradas em operações e com atribuição de metas orçamentárias para cada gestor. Após aprovação, o orçamento é inserido no ERP, acompanhado e discutido em reuniões periódicas.	Cibernético
Atas para reunião de análise crítica	Modelo de ata para reuniões realizadas trimestralmente entre gestores e conselho de administração, com detalhamento de pendências de reuniões anteriores, modificações promovidas em processos e instruções operacionais, não conformidades registradas durante o período e ações corretivas empregadas. Nessas reuniões o orçamento é discutido, comparando o resultado orçado com o realizado.	Cibernético
Avaliação de desempenho operacional	Para as funções operacionais nas unidades produtivas, há processos de avaliação de desempenho operacional associado a recompensa na forma de brindes e os melhores colocados anualmente recebem remuneração adicional.	Recompensa e remuneração

Quadro 2 – Mecanismos formais do sistema de controle gerencial

Parte dos mecanismos implantados inicialmente foram exigidos pelas normas da ISO, mas ao longo do tempo novas regras, procedimentos e mecanismos de monitoramento considerados apropriados pelos gestores para o negócio foram adotados. Segundo o diretor geral, antes da padronização *“era bem mais complicado. Tinha muitas situações do tipo ‘só aquele funcionário sabe... ninguém vai saber mexer nessa máquina, estamos perdidos’”*. Neste mesmo sentido, o controller destaca que *“[no passado] nada disso existia. Existiam alguns procedimentos, mas muito poucos, dentro da fábrica. Hoje você encontra processos escritos e procedimentos definidos para praticamente todas as atividades, inclusive administrativas”*. Para a coordenadora da contabilidade, a formalização dos procedimentos em todas as áreas foi essencial para *“trabalhar de forma a deixar o processo limpo, instruído e formalizado. Qualquer pessoa que chegar e seguir as instruções operacionais consegue executar os processos”*. A padronização das atividades organizacionais em procedimentos formais, relatada pelos entrevistados, fez com que as rotinas diárias dos funcionários passassem a ser guiadas por esses procedimentos, com o objetivo de reproduzir na prática o que estava determinado pela regra. Neste sentido, o diretor geral relata:

Se você olhar a nossa documentação do sistema de qualidade, comparada a empresas grandes, a nossa documentação é muito robusta. Tem procedimento para você fazer tudo. Às vezes acaba sendo até amarrado demais, mas isso é bom porque você fala assim: “Você vai fazer isso aqui, meu amigo. Se precisar fazer qualquer coisa fora, venha falar comigo”

Novas ferramentas, maneiras diferentes de executar alguma atividade ou o próprio acúmulo diário de experiência na execução de rotinas pelas pessoas podem fazer com que surjam mu-

danças nas rotinas executadas (Burns & Scapens, 2000; Rautiainen & Scapens, 2013). No caso do Grupo EMP, quando alguma atividade não é executada de acordo com as regras definidas, modificações nos procedimentos devem ser propostas. Isso ocorre por meio de um processo estruturado de solicitação de melhorias, muitas vezes por sugestão de funcionários do nível operacional, como relatam dois entrevistados:

Hoje você encontra processos escritos e procedimentos definidos para praticamente todas as atividades ... [O funcionário] não vai fazer um produto diferente do que está padronizado. Então, a orientação é “OK, encontramos um jeito melhor? Perfeito, vamos desenvolvê-lo. Funcionou? Então altera-se o procedimento”. (Diretor geral)

Então o pessoal quer mudar alguma coisa. Tudo bem, ótimo. Teve uma ideia genial. Vamos lá. Chama a gente, a gente vai lá e olha o processo. Se der para melhorar, ótimo! Se não der: “Olha, isso não dá pra fazer por isso, isso e isso”. (Coordenadora de qualidade)

A partir dos relatos dos entrevistados, o que se observa na empresa estudada é que a mesma estrutura utilizada para implantar a padronização de procedimentos das normas ISO foi utilizada na padronização das práticas administrativas. A coordenadora da qualidade e o *controller*, com o apoio do CEO, foram os responsáveis pela padronização de procedimentos. No entanto, o CEO relata que houve dificuldade em fazer as pessoas entenderem que os procedimentos padronizados não tinham apenas o objetivo de atender à ISO. Para deixar isso mais claro, em 2013, o sistema de qualidade passou a ser chamado de sistema de gestão:

Quando foi mais ou menos em 2013, a gente tinha uma dificuldade que era o seguinte: As pessoas falavam: “Olha, eu estou fazendo isso aqui, mas depois vou preencher esse papel por causa da qualidade”. Então, você tinha uma empresa que era por causa da qualidade e uma empresa que acontecia de verdade. E aí eu disse para a coordenadora da qualidade: “Nós vamos trocar isso. Tire de todos os nossos documentos o termo ‘Sistema da qualidade’. Vamos chamar de ‘Sistema de gestão’ porque as pessoas não estão entendendo que a padronização que a norma pede e a padronização dos processos administrativos são a mesma coisa. E se a gente não acabar com isso não vamos conseguir fazer a empresa ficar bem estruturada” ... Ainda hoje tem alguém falando: “Eu vou fazer isso aqui porque a norma manda”. Ainda tem, mas em um número muito menor. Então, foi uma guerra para acabar com o que era qualidade e o que era gestão administrativa.

As mudanças que ocorreram ao longo do tempo no Grupo EMP provocaram a adoção de mecanismos formais de controle utilizados para monitorar o comportamento dos indivíduos e direcionar ações corretivas, o que está alinhado com a definição de SCG proposta por Malmi e Brown (2008). No entanto, processos de mudança nos mecanismos de controle também podem gerar conflitos e potencial resistência por parte de atores organizacionais que não concordam com a nova maneira de agir (Burns & Scapens, 2000). No Grupo EMP, houve maior resistência no passado, quando a família estava diretamente envolvida na operação e ainda não havia estrutura hierárquica com gestores intermediários, conforme destaca o diretor geral, que está na empresa desde 2005 e iniciou como vendedor:

No começo era complicado, até o pessoal entender, [falavam] “Ah, eu respondo pro dono, não falo com você”. Isso é natural, acontecia muito, sempre. Então, até você ir quebrando isso, mas você vai com jeito ... com o tempo, o pessoal já acostumou. Hoje eles me param para falar que o dono falou sobre algum assunto com eles no pátio.

Segundo os entrevistados, apesar de existir alguma resistência e tentativas de burlar as regras, ao serem percebidas pelos gestores, as resistências tendem a ser tratadas com explicações detalhadas sobre o motivo de existir determinada regra ou procedimento e os impactos de não os seguir. Conforme relatado por alguns entrevistados:

Geralmente a pessoa já fica acuada, já tem uma certa resistência. Mas depende muito de como você aborda, por exemplo: ‘Olha, está acontecendo isso, o problema é esse, a gente precisa melhorar por causa disso’ ... E tem mais gente trabalhando pró do que contra, aí as mudanças acabam acontecendo. (Coordenador da produção)

A gente tenta reverter [a resistência] sim. Sempre tenta mostrar os benefícios. Vai ser difícil fazer uma implementação? Toda mudança é difícil, mas você tem que olhar o que ela vai trazer ... Só que já tivemos situações nas quais não teve como manter a pessoa. [No passado], passávamos muito tempo tentando e isso acaba complicando outras pessoas. Aquela pessoa começa a contagiar outras pessoas na equipe. Hoje a gente está tentando mudar um pouquinho essa visão ... se a pessoa não conseguir acompanhar, não se fica mais tentando. (Coordenadora da qualidade)

Segundo o *controller*, quando acompanhada de explicações detalhadas, evidenciando os motivos e benefícios das mudanças propostas, a resistência tende a ser menor:

Todas as vezes que eu fiz uma mudança, fiz um workshop, chamei as pessoas, expliquei o que estava acontecendo, dei treinamento e soltei o procedimento, funcionou do jeito certo. A resistência foi menor. Ela sempre existe, mas é menor. Todas as vezes que, por conta da pressa, da exigência, do prazo ou qualquer outra coisa, eu precisei fazer primeiro, entreguei e depois avisei, o processo de mudança foi pior. Teve muito mais resistência.

Em conjunto, a explicação detalhada sobre os processos de mudança, treinamentos, procedimentos padronizados e acompanhamento constituem mecanismos de controle que direcionam o comportamento das pessoas, conforme explica um dos entrevistados: “Eles sabem muito bem até onde podem ir graças ao treinamento, conversas, explicações, mostrar que cada setor tem seu escopo e o que ele pode e o que ele não pode fazer”. Os relatos dos entrevistados demonstram que o entendimento das mudanças por parte dos atores organizacionais é essencial para a redução de resistências às mudanças, confirmando os resultados evidenciados por Sánchez-Matamoros et al. (2014) e Stergiou et al. (2013).

Paralelamente à padronização dos procedimentos e melhorias no sistema de gestão, em 2007 o *controller* começou a organizar a contabilidade, unificou o plano de contas contábil e tentou ajustar o sistema ERP anteriormente implantado para que os procedimentos fossem reproduzidos no sistema, com o objetivo de extrair informações confiáveis para acompanhamento das operações e tomada de decisões, conforme relata o CEO:

A contratação do controller foi uma revolução, porque a gente não aguentava mais o contador externo que fazia o que tinha que fazer para entregar as obrigações, mas não dava nenhuma resposta ... Eu falei para o controller “vamos arrumar a contabilidade e a contabilidade vai nos forçar a arrumar um monte de coisas e com isso a gente vai arrumar o RM [ERP]”

O CEO explica que naquele momento o ERP era “um sistema que te dava toda razão para não te dar um relatório que batia. Eles [consultoria de implantação] tinham todos os motivos para não ter um relatório confiável. Isso foi me estressando”. O controller e a coordenadora da contabilidade reforçam que chegou um momento em que o ERP não atendia mais as necessidades do Grupo:

Eu entrei em 2007 e na época tinha o RM. Ele não era bem implementado. Tinha sido implementado com base nos procedimentos financeiros e tinha uma série de questões que não eram muito boas. Eu tentei por anos fazer o RM funcionar reimplantando o plano de contas, reimplantando procedimentos e melhorou muito ... mas, quando eu comecei a aprofundar em outros processos e cheguei no custeio industrial, o RM não atendia as nossas necessidades. (Controller)

Como o RM não trazia as informações, a gente tinha que ficar fazendo planilha da planilha da planilha. E aí, se você esquecesse de alimentar uma planilha, interferia em todo o resultado dos seus indicadores e a diretoria tomava decisões com base em informação errada. E sem contar que se trocava uma pessoa, se esquecesse de explicar uma planilha, perdia-se todo o trabalho. Então, o que adianta você ter o sistema e mais uma série de planilhas? Não, a gente precisava concentrar toda essa informação em um lugar só, que é muito mais fácil pra você gerenciar, padronizar e controlar. (Coordenadora da contabilidade)

Após tentativas sem sucesso do controller, entre 2007 e 2012, de fazer com que o ERP estivesse alinhado aos procedimentos e necessidades operacionais, ele concluiu que um novo ERP era necessário: “[Desde] o começo o objetivo não era ter o caderno das demonstrações contábeis? Ser uma empresa auditada? Ser uma empresa que consegue ter uma apresentação ao mercado de qualidade? Para ter isso eu preciso de um sistema confiável”.

Em 2012, o controller buscou sistemas ERP disponíveis no mercado e realizou um processo de avaliação destes sistemas, fazendo reuniões com empresas de consultoria de implantação e realizando visitas a empresas que os utilizavam. Após este processo de análise selecionou o novo ERP com base no melhor custo-benefício e atendimento das necessidades do Grupo, conforme ele mesmo relata:

Nós avaliamos 4 sistemas, inclusive o próprio RM novamente. Dois deles eram muito caros, na faixa dos 2 milhões e meio de reais ... Em termos de preço a [consultoria] ganhou e em termos de aderência aos nossos processos o SAP também ganhou. Em todos os benchmarks que eu fiz foi o melhor custo-benefício ... Eu fiz 3 visitas, guiadas e não guiadas, para verificar se os processos tinham aderência, se funcionava e tudo mais. Em todos eles eu tive uma impressão bem positiva do SAP. Foi isso que me fez decidir pela implementação.

A coordenadora da contabilidade destaca que “*o controller é o pai do SAP. Ele brigou pelo sistema*”. No entanto, apesar da mudança do ERP ter o apoio do CEO e o sistema escolhido ter sido avaliado pelo *controller* como o mais apropriado e com o melhor custo-benefício, a aprovação da implantação do novo ERP teve resistência de outros membros da família, como relata o CEO:

Foi muito difícil convencer o Sr. V e o Filho R porque eles falavam “Deixa isso, toca a empresa como dá”. E eu falava “Não! Tem que estruturar isso, tem que estruturar aquilo. Se não construir a base, toda a empresa não vai crescer depois”. E tínhamos discussões do tipo: “mas você quer gastar uma fortuna? É melhor a gente pegar isso e comprar um forno para Rondônia”. E eu: “É, com um forno novo sai o estanho lá e depois você vai ter problemas aqui com fiscalizações”. E aí começou a ter um problema ou outro de fiscalização. Uma eterna guerra entre o que tem que ser feito no administrativo e aquele viés só comercial ... Até que eles falaram “Está bem, é você que cuida”. “Então sai e deixa eu fazer. Você quer brigar comigo no orçamento, vamos brigar. Mas depois que você disser que o orçamento está aprovado sai e me deixa fazer. Se não tiver bom, você me manda embora”.

Neste mesmo período, os diretores familiares estavam em contato com um fundo de investimentos para fazer aportes em uma parte da operação. Segundo o CEO, a pressão exercida pelo fundo de investimentos foi um dos fatores que contribuiu para que ele conseguisse convencer os outros diretores familiares a investir em um novo sistema:

A gente estava falando com o pessoal do fundo [de investimentos] e eles falavam: “Vocês têm um monte de esqueletos no armário. Vocês precisam tirar os esqueletos do armário senão a gente não entra”. Eles diziam isso, eu dizia que se não investisse em organização não iríamos conseguir e [os outros diretores] falavam: “Mas está acontecendo isso mesmo?”. Aí eu os convenci a fazer diversos cursos para aprender sobre estrutura de empresa familiar e gestão, e eles voltaram dizendo: “É, tem que organizar”. Aí foi uma grande virada. De 2013 para cá a gente fez tudo ao mesmo tempo.

Após aprovação da diretoria, o novo ERP foi implantado. O processo de implantação foi conduzido pelo *controller* com apoio de outras áreas da empresa e do CEO. Os gestores de cada área participaram do processo de implantação, auxiliando no desenho das operações dentro do ERP, planejando treinamentos e criando instruções operacionais de cada processo, padronizadas em um mesmo formato e disponibilizadas no sistema de gestão. Conforme relatam alguns entrevistados:

Eu fui o gestor do projeto, trouxe o SAP porque ele era aderente, fui o cara que assinou, depois fui o usuário-chave durante muito tempo ... Hoje eu não estou diretamente na operação, mas de vez em quando eu vejo alguma coisa acontecendo e falo “Isso não está de acordo com o que nós previmos lá atrás” ... Tudo passou por mim, até o momento que eu deixei de ser o usuário-chave responsável pelo sistema. Não fiz tudo sozinho, tive apoio de outras áreas, mas tudo passou pela minha mão. (Controller)

Participei principalmente na parte de construir as Instruções Operacionais, olhar os processos. Porque o SAP se baseou muito nas regras que chamamos de instrução global, na

qual tem as regras do departamento. Usamos a documentação para poder montar toda a parametrização do sistema. (Coordenadora da qualidade)

O controller que definiu boa parte do sistema. Eu participei do que fazia parte do meu dia a dia: comercial, produção, parte da fábrica, definição de como seria a ordem de produção no sistema, tabelas de preços. (Diretor geral)

No entanto, segundo o *controller*, a implantação do novo ERP não modificou a lógica do SCG existente nos procedimentos padronizados e indicadores, mas “*proporcionou condições de fazer bem e melhorar o nível dos controles gerenciais*”. Conforme relata o coordenador da produção, “*a gente conseguiu colocar dentro do sistema o nosso dia a dia ... Como já tinha a ISO 9000, o SAP só veio juntar isso dentro de um lugar só, deixar as informações mais fáceis de serem acessadas*”.

Segundo os entrevistados, além de melhorar o controle operacional e proporcionar maior confiabilidade nas informações, o novo ERP permitiu melhor controle orçamentário e o uso de bloqueios no sistema informatizado para operações que estivessem fora das regras definidas. Antes do novo ERP, mesmo com os processos definidos, era possível que algum funcionário executasse uma operação incorretamente, conforme relata o diretor geral: “*Se a pessoa tinha usuário para fazer algo ela fazia. Faturava em reais uma invoice que era pra ser em dólar. A gente só descobria depois, no fechamento*”. Segundo a coordenadora da contabilidade, esses bloqueios “*fizeram toda a diferença para o sistema de controle gerencial*”. Operações com regras definidas, como o faturamento em dólar para determinado cliente, passaram a ser bloqueadas pelo ERP caso as regras definidas não fossem atendidas, direcionando o comportamento das pessoas e não permitindo a execução das suas atividades se alguma informação não estivesse coerente com as regras.

A partir da implantação do novo ERP, o processo orçamentário, que não era padronizado e era realizado por meio de planilhas eletrônicas, passou a ser alimentado diretamente no sistema e ter acompanhamento em tempo real. A aprovação do orçamento anual passou a ser realizada em reuniões entre gestores e a diretoria familiar. Operacionalmente, o novo processo orçamentário deu maior liberdade aos gestores para realocar os recursos orçados sem a necessidade de aprovação do CEO, desde que o montante total orçado para cada área não fosse ultrapassado. Por exemplo, ao inserir um pedido de compras no novo ERP que ultrapassasse o valor orçado para aquele tipo de gasto, um pedido de autorização com a justificativa passou a ser automaticamente enviada para aprovação do CEO. Com o uso dessa ferramenta, decisões sobre os gastos foram descentralizadas para além do nível de gestão, chegando ao nível de supervisão, desde que estivessem de acordo com os limites definidos e aprovados no orçamento anual. Como relata o diretor geral:

O pessoal conhece o orçamento. O cara da fábrica, por exemplo, ele é dono de todas aquelas linhas do GGF (Gastos Gerais de Fabricação), então ele sabe que ele tem 150 mil reais para gastar durante o mês ... Ele tem certa autonomia para definir [como alocar os

gastos] e tomar decisões. Inclusive eles trabalham para tentar fazer menos do que está orçado.

Além dos mecanismos formais adotados, observou-se no caso estudado a existência de controles informais, que são mecanismos de controle baseados na cultura organizacional utilizados para direcionar o comportamento dos indivíduos (Langfield-Smith, 1997). Como esses mecanismos informais são derivados da cultura organizacional construída ao longo do tempo, neste estudo identificaram-se apenas indícios de sua existência, não sendo possível observar o exato momento em que surgiram. Os relatos dos entrevistados sugerem que no Grupo EMP há um tipo de mecanismo que pode ser classificado na categoria controles culturais, definida por Malmi e Brown (2008), e mais especificamente na definição de Ouchi (1980) de controle de clã. Segundo o autor, este tipo de mecanismo reduz a necessidade de monitoramento explícito por estabelecer que haja congruência de objetivos entre os membros do clã. Algumas características destacadas pelos autores, como a existência de autoridade legítima, normas de reciprocidade e o compartilhamento de crenças e valores podem ser inferidas a partir das declarações de alguns entrevistados:

Nós acreditamos na [maneira de fazer gestão] do CEO porque entendemos como funciona o todo aqui dentro. Quando ele fala sobre suas ideias, faz sentido para a gente. Dando certo ou errado, faz sentido! Então, eu chego aqui na minha área e tento replicar isso. (Coordenadora da contabilidade)

À medida que o CEO vai trazendo ideias novas, as ideias batem com as do pessoal. Isso é muito legal. Eu acho que, no final das contas, o pessoal que já vem acompanhando começou a crescer junto, seguindo os mesmos objetivos. (Coordenadora da qualidade)

Segundo o CEO, quando uma decisão final tem que ser tomada por ele, levando em consideração pontos de vistas divergentes apresentados pelos gestores, a decisão tomada deve ser divulgada na empresa como sendo unânime, com o objetivo de reduzir potenciais resistências a mudanças, como ele destaca:

É muito normal eu colocar as pessoas na sala e falar: “Está bom, gente, todo mundo. Vamos lá. Livre para dizer o que quer”. Um adora, o outro odeia. Eu não vou atender os dois. Vou atender um ou outro. Ou vou atender mais ou menos um ou outro. O fato é o seguinte, chega uma hora que eu tenho que tomar uma decisão. Uma vez tomada, deve ser seguida ... E olha, tenha certeza, você pode não concordar, mas não saia por aí dizendo que não concorda. Porque aqui você sabe todos os “porquês” e eu tomei a decisão. Se você ficar falando por aí que não concorda, algumas pessoas vão te seguir e você vai criar uma maré contra a mudança.

A coesão na comunicação das decisões gerenciais desejada e reforçada pelo CEO é relatada pela coordenadora da qualidade, sugerindo que essa pode ser uma prática presente nas reuniões do CEO com os gestores.

Quando tem uma reunião para tomar alguma decisão. Toma-se uma decisão final. Aqueles que não concordaram, da porta para fora passam a concordar. Ali ficou entre a gente a discussão. Uma vez que a decisão foi tomada ninguém mais vai falar daquela decisão. E vai passar para a equipe que comprou a ideia. E não vai falar para a equipe “Ah, eu não concordo, mas...” Não! [Vai falar:] “Olha, essa é a melhor opção para o grupo. É assim que tem que ser. O benefício é esse”. (Coordenadora da qualidade)

Os valores familiares presentes no negócio, a profissionalização da gestão e o processo de implantação das normas ISO que ocorreu na empresa estudada fizeram com que os atores organizacionais atuassem na implantação de um SCG composto por regras, procedimentos padronizados, sistema ERP, processo orçamentário, análise de indicadores e práticas alinhadas aos valores familiares no negócio. A partir desses mecanismos, segundo os entrevistados, os funcionários passaram a reproduzir as rotinas e quando estas se distanciam das regras definidas, modificações nos procedimentos são sugeridas. Com um mecanismo estruturado de alterações em procedimentos e regras, os gestores do Grupo EMP buscam fazer com que as práticas estejam formalizadas exatamente como são reproduzidas, possibilitando maior controle sobre o comportamento e ações dos indivíduos.

5 DISCUSSÃO

A análise realizada neste estudo buscou compreender o processo de adoção de SCG que ocorreu em uma empresa familiar à luz do quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014), evidenciando como instituições internas e externas influenciaram o processo de adoção. O quadro teórico ilustrado a seguir (Figura 5) apresenta o processo de adoção do SCG na empresa familiar estudada. Adicionalmente, foram incluídas as relações entre instituições, racionalidade e regras omitidas pelos autores no quadro original e a noção temporal representada por uma seta circular para ilustrar que a institucionalização das práticas ocorre ao longo do tempo.

As instituições internas identificadas no Grupo EMP são os valores familiares presentes no negócio: meritocracia, respeito à hierarquia, profissionalismo e separação entre família e negócio. Esses valores e crenças compartilhados pelos atores organizacionais do Grupo EMP direcionaram a escolha de práticas e o processo de implantação do SCG. Além das instituições internas, observou-se a influência de instituições externas neste processo. O mercado no qual a empresa atua e a ISO são instituições externas que influenciaram a definição e o processo de adoção por meio de práticas generalizadas, como os padrões definidos para elaboração de demonstrações financeiras e as normas ISO-9001 e ISO-14001. Essa relação é ilustrada na Figura 5 por setas tracejadas entre instituições externas, regras e práticas generalizadas, identificadas pela letra (e).

Instituições podem influenciar diretamente regras e rotinas (d), mas tal influência também ocorre por meio da racionalidade empregada nas escolhas de regras e rotinas consideradas apropriadas para cada contexto (a). No Grupo EMP, a interação entre as instituições internas e externas direcionaram as decisões dos atores organizacionais que implantaram procedimentos padronizados, instruções globais de atividades, regras de RH, regras orçamentárias, indicadores operacionais utilizados para avaliar se os objetivos estão sendo atingidos, instruções para preenchimento de atas para reuniões de análise crítica, dentre outros. Apesar de existir uma relação direta entre a ISO como instituição, a norma específica ISO-9001 como prática comum e os procedimentos padronizados para a produção, são as interações entre as diversas instituições que moldaram as racionalidades aplicadas em cada contexto, direcionando a criação das regras (a). Isso foi observado no caso estudado quando os atores organizacionais deliberaram e decidiram aplicar a padronização de procedimentos não somente para os procedimentos exigidos pela ISO, mas também para todos os processos administrativos.

As regras e procedimentos passaram a guiar as ações diárias dos funcionários (b). No entanto, durante o processo de reprodução (c), as ações podem estar em desacordo com as regras (ter Bogt & Scapens, 2014). No Grupo EMP há um processo para que regras e procedimentos documentados sejam modificados quando a prática se distancia do que está definido. As regras são modificadas por meio deste processo (f), com a finalidade de garantir que procedimentos sejam executados exatamente como estão documentados. A partir dos relatos dos entrevistados,

Figura 5 – Elementos identificados no processo de adoção – elaborado pelo autor

é possível inferir que essas alterações ocorrem principalmente nos procedimentos padronizados em instruções operacionais, destacados na Figura 5 em *itálico*.

Finalmente, as práticas adotadas são institucionalizadas ao longo do tempo como a maneira de pensar e agir dos indivíduos que atuam na empresa (d). Os relatos dos entrevistados, que afirmam que a maioria dos funcionários seguem os procedimentos e solicitam aos responsáveis que os alterem quando necessário, indica que as práticas de controle gerencial implantadas no Grupo EMP tendem a ser institucionalizadas ao longo do tempo.

Além de promover a institucionalização interna das práticas de controle gerencial, a implantação de regras pode levar a mudanças no ambiente externo à organização (ter Bogt & Scapens, 2014). A implantação dos mecanismos de controle exigidos pela ISO em uma empresa do Grupo EMP localizada em Rondônia, onde essa prática não é comum, promoveu modificações nas instituições externas daquela região, apesar de gerar resistências iniciais. Isso demonstra que interações entre as instituições existentes em diferentes contextos podem fazer com que os indivíduos racionalizem de acordo com o que julgam ser apropriado para determinada situação a partir de suas crenças e valores (ter Bogt & Scapens, 2014).

O processo de adoção evidenciado neste estudo demonstra como a presença de um membro familiar na gestão e os valores familiares no negócio podem influenciar o processo de adoção e a institucionalização de práticas de controle gerencial em empresas familiares. O envolvimento

de um membro da família na gestão, neste caso o CEO, teve influência direta no processo de adoção do SCG.

Portanto, este estudo contribui para a literatura de SCG em empresas familiares de duas formas. Primeiro, demonstra que o uso do quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014) é apropriado para entender como ocorre o processo de adoção de SCG por empresas familiares, algo que ainda não havia sido realizado por outros estudos. Segundo, fornece explicação para resultados conflitantes encontrados na literatura. Songini e Gnan (2015) e Speckbacher e Wentges (2012) indicam que a presença de membros da família na gestão aumenta a adoção de SCG por empresas familiares, enquanto Hiebl et al. (2013) concluíram que a presença de membros da família na gestão diminui a adoção de SCG. A partir da análise feita neste estudo, sugere-se que além da presença de membros da família na gestão, as instituições internas (como os valores familiares) e externas precisam ser considerados quando se busca entender a adoção de SCG em empresas familiares.

6 CONCLUSÃO

Neste estudo buscou-se ampliar a compreensão de como os valores familiares, a presença da família na gestão e a interação entre os atores organizacionais influenciam o processo de adoção e institucionalização de práticas de controle gerencial em empresas familiares. Para atingir o objetivo proposto, foi realizado um estudo de caso em uma empresa familiar que possui membros da família na gestão e passou por um processo de adoção de mecanismos de controle gerencial.

Utilizando o quadro teórico proposto por ter Bogt e Scapens (2014) foi possível evidenciar como ocorre o processo de adoção do SCG e a institucionalização das práticas de controle gerencial em empresas familiares. A interação entre as instituições internas e externas fez com que os atores organizacionais escolhessem práticas de controle gerencial que considerassem apropriadas para o contexto do Grupo EMP. Essas práticas se tornaram institucionalizadas por meio de mecanismos de monitoramento e de um processo estruturado para promover alterações em procedimentos.

Na prática, gestores de empresas familiares que enfrentam dificuldades para adotar SCG podem analisar o problema, identificando valores familiares, instituições e racionalidade dos atores organizacionais. Ao entender como esses elementos se relacionam no contexto em que está inserido, o processo de adoção de práticas de controle gerencial pode ser facilitado.

Embora este estudo tenha sido realizado tomando-se os cuidados metodológicos necessários, algumas limitações devem ser destacadas. Ao estudar retrospectivamente um processo, é possível que as respostas dos entrevistados contenham viés temporal, já que seus relatos são baseados em memórias de acontecimentos passados. Além disso, as interpretações do pesquisador sobre o processo de adoção se baseiam nos relatos dos entrevistados e nas suas percepções. É possível que as percepções dos entrevistados e do pesquisador influenciem os resultados evidenciados. No entanto, para reduzir este risco, alguns procedimentos foram adotados. Foram realizadas triangulações entre os relatos dos entrevistados e documentos coletados; trechos transcritos das entrevistas foram evidenciados na seção de análise para apoiar as conclusões; e os resultados do estudo foram discutidos com alguns entrevistados. Finalmente, apesar de os resultados sugerirem que houve a institucionalização do SCG, não é possível afirmar que isso tenha acontecido, já que este processo ocorre ao longo do tempo. Para isto, teria sido necessário acompanhar de perto as atividades diárias dos funcionários da empresa durante o processo de adoção do SCG e verificar se as práticas refletem de fato os procedimentos e regras definidos.

Por fim, os resultados evidenciados neste estudo permitem sugerir vias futuras de pesquisas na área de SCG em empresas familiares. O uso de metodologias que permitem observar a evolução do processo de adoção ao longo do tempo, como estudo de caso longitudinal e observação participante, permitiria compreensão mais aprofundada sobre o fenômeno. O acompanhamento da execução diária das rotinas operacionais poderia ampliar o entendimento de como ocorre a institucionalização dos mecanismos de controle gerencial. Além disso, mesmo com a des-

centralização de algumas decisões, observou-se que o poder para tomar a decisão final ainda é concentrado no membro familiar que atua na gestão. Assim, o quadro teórico de ter Bogt e Scapens (2014) poderia ser ampliado para incluir as relações de poder existentes dentro das empresas familiares.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–606.
- Acquaah, M. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-saharan africa. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 131–146.
- Alsharari, N. M., Dixon, R., & Youssef, M. A. E.-A. (2015). Management accounting change: critical review and a new contextual framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 476–502.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional* (Unpublished doctoral dissertation). Universidade de São Paulo.
- Astrachan, J. H., & Shanker, M. C. (2003). Family businesses’ contribution to the us economy: A closer look. *Family business review*, 16(3), 211–219.
- Bryman, A. (2015). *Social research methods* (4th ed.). Oxford university press.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3–25.
- Carney, M. (2005). Corporate governance and competitive advantage in family-controlled firms. *Entrepreneurship theory and practice*, 29(3), 249–265.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127–168.
- Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Litz, R. (2003). A unified systems perspective of family firm performance: An extension and integration. *Journal of Business Venturing*, 18(4), 467–472.
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 23(4), 19–19.
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (2003). Succession and nonsuccession concerns of family firms and agency relationship with nonfamily managers. *Family Business Review*, 16(2), 89–107.
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159–178.
- Craig, J., & Moores, K. (2005). Balanced scorecards to drive the strategic planning of family firms. *Family business review*, 18(2), 105–122.
- Craig, J., & Moores, K. (2010). Strategically aligning family and business systems using the balanced scorecard. *Journal of Family Business Strategy*, 1(2), 78–87.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability*

- Journal*, 22(1), 91–117.
- Cunliffe, A. L., & Alcadipani, R. (2016). The politics of access in fieldwork: Immersion, backstage dramas, and deception. *Organizational Research Methods*, 19(4), 535–561.
- De Massis, A., & Kotlar, J. (2014). The case study method in family business research: Guidelines for qualitative scholarship. *Journal of Family Business Strategy*, 5(1), 15–29.
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of family business*, 6(1), 10–20.
- Espejo, M. M. d. S. B., & Eggert, N. S. v. (2017). Why has not it worked? an empirical application of the extended burns and scapens' framework within the implementation of a controlling department. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(73), 43–60.
- Evans, M., & Tucker, B. P. (2015). Unpacking the package. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 12(4), 346.
- Feldman, M. S., & Pentland, B. T. (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative science quarterly*, 48(1), 94–118.
- FFI, F. F. I. (2014). *Global data points*. Retrieved 2017-06-01, from <http://www.ffi.org/?page=GlobalDataPoints>
- Fletcher, D., De Massis, A., & Nordqvist, M. (2016). Qualitative research practices and family business scholarship: A review and future research agenda. *Journal of family business strategy*, 7(1), 8–25.
- Gedajlovic, E., Carney, M., Chrisman, J. J., & Kellermanns, F. W. (2012). The adolescence of family firm research taking stock and planning for the future. *Journal of Management*, 38(4), 1010–1037.
- Giovannoni, E., Maraghini, M. P., & Riccaboni, A. (2011). Transmitting knowledge across generations: the role of management accounting practices. *Family Business Review*, 0894486511406722.
- Gooderham, M. O., & Skulberg, O. J. (2016). *Contradictory formalisations in a management control system: a case study on how different degrees and types of formalisations in a management control system are interpreted by the employees* (Unpublished master's thesis).
- Grahn, J., & Lundgren, A. (2015). *Management control and the influence of institutional mechanisms: A qualitative field study on cross-cultural organizations operating in the vietnamese market* (Unpublished master's thesis). Stockholm School of Economics.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45–62.
- Hartley, J. (2004). Case study research. In *Essential guide to qualitative methods in organizational research* (1st ed., p. 323–333). Londres: SAGE Publications.
- Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2016). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal*

of Economic Surveys.

- Herriau, C., & Touchais, L. (2015). The role of control systems in the process of change: Application to a family business succession. *Journal of Change Management*, 15(1), 19–42.
- Hiebl, M. R. (2013). Management accounting in the family business: tipping the balance for survival. *Journal of Business Strategy*, 34(6), 19–25.
- Hiebl, M. R., Feldbauer-Durstmüller, B., & Duller, C. (2013). The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(2), 119–154.
- Hirner, P., & Lewinski, A. v. (2014). *The role and use of management control systems in integrating multinational organizations in a family business setting* (Unpublished master's thesis). Stockholm School of Economics.
- ISO, I. O. f. S. (2018a). *About iso*. Retrieved 2018-08-01, from <https://www.iso.org/about-us.html>
- ISO, I. O. f. S. (2018b). *Iso 9000 family - quality management*. Retrieved 2018-08-01, from <https://www.iso.org/iso-9001-quality-management.html>
- ISO, I. O. f. S. (2018c). *So 14000 family - environmental management*. Retrieved 2018-08-01, from <https://www.iso.org/iso-14001-environmental-management.html>
- Kljuno, A., & Gureeva, I. (2017). Management control systems in innovative startups-a multi case study of swedish r&d startup companies.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207–232.
- Lövstål, E. (2008). *Management control systems in entrepreneurial organisations: A balancing challenge* (Unpublished doctoral dissertation). Internationella Handelshögskolan.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287–300.
- Marassi, R. B., Wrubel, F., & Rosa, F. S. d. (2015). Análise da institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial em uma empresa têxtil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(2).
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed.). Pearson Education.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.). sage.
- Moll, J. (2003). *Organisational change and accounting control systems at an australian university* (Unpublished doctoral dissertation). Griffith University.
- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006). Institutional theory. In *Methodological issues in accounting research: Theories, methods and issues* (pp. 183–205). Spiramus London.
- Moore, K., & Mula, J. (2000). The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: Some tentative australian evidence. *Family*

- Business Review*, 13(2), 91–106.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. In *Readings in accounting for management control* (pp. 63–82). Springer.
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative science quarterly*, 129–141.
- Prencipe, A., Bar-Yosef, S., & Dekker, H. C. (2014). Accounting research in family firms: Theoretical and empirical challenges. *European Accounting Review*, 23(3), 361–385.
- Quinn, M. (2011). Routines in management accounting research: further exploration. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 337–357.
- Rautiainen, A., & Scapens, R. W. (2013). Path-dependencies, constrained transformations and dynamic agency: an accounting case study informed by both ant and nis. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 10(2), 100–126.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative research in accounting & management*, 3(2), 94–111.
- Ritchie, J., Lewis, J., Nicholls, C. M., Ormston, R., et al. (2013). *Qualitative research practice: A guide for social science students and researchers* (2nd ed.). Sage.
- Rocha, W., & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 24–46.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd ed.). Thomson London.
- Saldaña, J. (2015). *The coding manual for qualitative researchers* (1st ed.). Sage.
- Salvato, C., & Moores, K. (2010). *Research on accounting in family firms: Past accomplishments and future challenges*. SAGE Publications Sage CA: Los Angeles, CA.
- Sánchez-Matamoros, J. B., Araujo Pinzon, P., & Alvarez-Dardet Espejo, C. (2014). Management accounting change and agency in embedded situations. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 43(3), 241–265.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management accounting research*, 5(3-4), 301–321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1–30.
- Senftlechner, D., & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573–606.
- Seo, M.-G., & Creed, W. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of management review*, 27(2), 222–247.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Songini, L., & Gnan, L. (2015). Family involvement and agency cost control mechanisms

- in family small and medium-sized enterprises. *Journal of Small Business Management*, 53(3), 748–779.
- Songini, L., Gnan, L., & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 71–83.
- Speckbacher, G., & Wentges, P. (2012). The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note. *Management Accounting Research*, 23(1), 34–46.
- Stergiou, K., Ashraf, J., & Uddin, S. (2013). The role of structure and agency in management accounting control change of a family owned firm: A greek case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 62–73.
- Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268.
- ter Bogt, H., & Scapens, R. (2014). Institutions, rationality and agency in management accounting: Rethinking and extending the burns and scapens framework.
- van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 502–547.
- Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2004). Management accounting change in south africa: case studies from retail services. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 675–704.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso-: Planejamento e métodos* (5th ed.). Bookman editora.

APÊNDICE A – PROPOSTA DE REALIZAÇÃO DO ESTUDO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

O objetivo do projeto de pesquisa é compreender como a governança familiar influencia a adoção de sistemas de controles gerenciais nas organizações. Neste sentido, buscaremos resposta a questões como: O que motivou a adoção dos controles? Como foram definidas as características dos controles gerenciais? Quais características e artefatos de controle (orçamento, sistemas de avaliação de desempenho, etc.) foram escolhidos e por quê? Como ocorreu a participação da família neste processo? Qual a participação de não membros da família neste processo? Em que medida os valores familiares orientaram a constituição do sistema de controle gerencial adotado na empresa?

Gostaríamos de desenvolver a pesquisa por meio de um estudo de caso no [REDACTED]. Para isso, solicitamos o acesso a documentos relativos ao processo de adoção e implantação do sistema de controles gerenciais, e gostaríamos de poder realizar entrevistas com membros e não-membros da família que atuam na empresa. As entrevistas serão agendadas em datas de horários convenientes, de modo a não prejudicar a rotina das atividades da empresa.

Garantimos total confidencialidade a respeito das informações coletadas. Os resultados do estudo serão públicos, na forma da dissertação de mestrado e possivelmente de artigo publicado em periódico científico, nacional ou internacional. Entretanto, garantimos que em nenhum momento divulgaremos informações que permitam identificar, direta ou indiretamente, a empresa e as pessoas entrevistadas. Apenas os autores do estudo (mestrando e orientador) terão acesso às informações coletadas. Um termo de confidencialidade será elaborado e assinado por ambos, mestrando e orientador, antes do início das entrevistas.

Esperamos poder contar com sua generosidade e colaboração ao abrir as portas da sua empresa para a realização do nosso projeto de pesquisa. O nosso maior objetivo é contribuir com o conhecimento sobre controles gerenciais em empresas familiares. Há uma grande insatisfação na academia com o excesso de estudos que são desenvolvidos muito distantes da realidade empresarial, e estamos nos esforçando para aproximar a teoria da prática. Neste sentido, a colaboração dos empresários é fundamental para viabilizar uma maior aproximação da academia com o mercado.

Acreditamos que, ao final do estudo, os resultados obtidos poderão servir de base para que a própria empresa identifique aspectos de gestão e dos controles gerenciais que no dia a dia não são facilmente percebidos. Deste modo, esperamos contribuir para a melhoria dos processos já existentes e oferecer subsídios para a implantação de novas práticas e processos futuros.

Colocamo-nos a disposição para conversar pessoalmente e fornecer quaisquer outros esclarecimentos que forem necessários. Podemos nos reunir nas dependências da FEA-RP/USP ou nas instalações da empresa.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Marcelo Sanches Pagliarussi
Mestrando Michel Alessandro Leme
Departamento de Contabilidade
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto
Universidade de São Paulo

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTAS

Diretrizes gerais para as entrevistas

Durante as entrevistas, eventuais oportunidades de aprofundamento das respostas serão aproveitadas por meio de questões de *follow-up*, incentivando o entrevistado a elaborar mais sua resposta, e *probing questions*, direcionando uma nova pergunta com base em alguma resposta anterior do entrevistado (Bryman, 2015).

Na abertura será explicado ao entrevistado que a entrevista é parte de um estudo acadêmico e solicitada a permissão para gravação em áudio. Neste momento será garantido o anonimato e ressaltado que a empresa não terá acesso ao conteúdo gravado.

#	Pergunta	Objetivo	Fonte
1	Fale-me um pouco sobre sua formação.	Identificação do entrevistado	
2	Conte-me sobre sua experiência antes do Grupo EMP.	Identificação do entrevistado	
3	Como foi o processo de seleção quando você foi contratado(a)?	Identificar se há processo formal de seleção e se a família influencia nas contratações	
4	Você saberia me dizer quais características são desejáveis para selecionar um candidato a trabalhar no Grupo EMP?	Identificar valores e características consideradas importantes pela empresa	(Kljuno & Gureeva, 2017)
5	Quais são suas funções e responsabilidades?	Identificar as rotinas que são executadas pelo entrevistado	
6	Na sua opinião, o Grupo EMP é uma típica empresa familiar? Como você enxerga isso?	Identificar a influência dos valores da empresa/família na operação	(Hirner & Lewinski, 2014)
7	Você vê o fato de o Grupo EMP ser uma empresa familiar presente nas práticas administrativas?	Identificar a influência dos valores da empresa/família na operação	(Hirner & Lewinski, 2014)
8	Nas suas palavras, como você definiria a estratégia da empresa? Você notou se houve alguma mudança na estratégia ao longo do tempo?	Identificar a estratégia da empresa e as mudanças ocorridas ao longo do tempo	(Grahm & Lundgren, 2015)
9	Você saberia me dizer sobre o processo decisório na empresa? Quem toma as decisões estratégicas? E as decisões relacionadas a sua área?	Identificar os responsáveis pelas decisões estratégicas e operacionais	(Kljuno & Gureeva, 2017)
10	No seu dia a dia você toma decisões relacionadas às suas tarefas ou é necessário discuti-las com alguém? Poderia citar um episódio?	Identificar o grau de liberdade do entrevistado para tomar decisões operacionais	(Hirner & Lewinski, 2014)
11	Você informa com frequência ao seu superior ou a alguém sobre o andamento das suas tarefas? Como isto é reportado?	Identificar rotinas de reporte de informações do entrevistado para o seu superior	(Hirner & Lewinski, 2014)

#	Pergunta	Objetivo	Fonte
12	Todos sabem o que devem fazer no dia a dia? Isto é claro? Sempre foi assim?	Identificar mecanismos de controle dos processos e procedimentos e mudanças ocorridas	(Grahm & Lundgren, 2015)
13	Há um processo formal de planejamento? Sempre houve? Quem está envolvido neste processo?	Identificar mecanismos de planejamento e mudanças ocorridas	(Kljuno & Gureeva, 2017)
14	Atualmente quem participa da definição de regras e procedimentos? Como era antes?	Identificar o papel dos atores organizacionais na implementação de mudanças	(Hirner & Lewinski, 2014)
15	Como acontece a implantação de novos processos? Poderia citar um processo implantado recentemente?	Identificar o papel dos atores organizacionais na implementação de mudanças	(Hirner & Lewinski, 2014)
16	Quais mecanismos a empresa usa para obter das pessoas o comportamento necessário para alcançar seus objetivos?	Identificar controles formais e informais que influenciam o comportamento das pessoas	(Alves, 2010)
17	Quais mecanismos a empresa usa para restringir comportamentos indesejáveis dos funcionários?	Identificar controles formais e informais que restringem o comportamento das pessoas	(Alves, 2010)
18	Quais mudanças nos SCG (regras, procedimentos, ferramentas gerenciais, hierarquia, sistemas) você observou ao longo do tempo? Como era antes e como é agora?	Identificar as mudanças promovidas no SCG ao longo do tempo	(Moll, 2003)
19	As mudanças que ocorreram ao longo do tempo foram promovidas por quem? Qual a participação da família, gestores e funcionários nestes processos?	Identificar os atores organizacionais que promoveram as mudanças observadas e o papel da família neste processo	(Moll, 2003)
20	Como as pessoas reagiram às mudanças? Positiva ou negativamente? Houve alguma resistência às mudanças implementadas? Por que acha que reagiram desta maneira?	Identificar a existência de resistência e aceitação às mudanças	(Moll, 2003)
21	Você se lembra de algo que foi tentado implementar e não foi possível? Na sua opinião, por que não foi possível?	Explorar especificamente tentativas de mudanças que não foram implementadas por resistência	(Moll, 2003)
22	Você poderia mencionar uma ou mais ferramentas de controle gerencial usadas na empresa?	Identificar a mudança nos mecanismos de controle gerencial utilizados ao longo do tempo	(Grahm & Lundgren, 2015)
23	A partir dos mecanismos utilizados na questão anterior: Saberá me dizer o que influenciou a adoção e as mudanças possivelmente implementadas?	Identificar o que influenciou as mudanças promovidas, tanto aspectos externos quanto internos à organização	(Grahm & Lundgren, 2015)
24	Há algum processo de mudança em curso ou planejada para os próximos anos?	Identificar mudanças em andamento	(Waweru et al., 2004)

#	Pergunta	Objetivo	Fonte
25	Atualmente vocês utilizam o ERP SAP B1. O que utilizavam antes da implantação do SAP?	Identificar a evolução da utilização de sistemas de informações	
26	O que motivou a adoção do ERP?	Identificar a motivação para a adoção dos sistemas de informações	
27	Como foi o processo de adoção do ERP? Você participou? Qual foi a participação da família e dos gestores não familiares no processo?	Identificar como ocorreu o processo de adoção e a participação dos atores organizacionais no processo de adoção	
28	Agradecer a participação do entrevistado	Agradecimento	
29	Explicar ao entrevistado que após a finalização do estudo de campo, talvez haja a necessidade de uma nova conversa para validação das conclusões do estudo.	Deixar aberta a possibilidade de um segundo contato	

APÊNDICE C – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

Ribeirão Preto, 10 de fevereiro de 2018

Apresentamos o acadêmico Michel Alessandro Leme, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo, que está realizando a pesquisa sobre o tema “Adoção de sistemas de controle gerencial em empresas familiares”. O objetivo do estudo é entender o processo de adoção de sistemas de controle gerencial no contexto de empresas familiares.

Solicitamos autorização para que a pesquisa seja realizada por meio da realização de entrevistas e coleta de documentos relacionados aos controles gerenciais.

Informamos que o caráter ético desta pesquisa assegura a preservação da identidade da empresa e dos participantes. As informações coletadas serão mantidas sob absoluto sigilo, com acesso apenas dos autores do estudo (mestrando e orientador).

Ao final do estudo, os resultados obtidos podem servir de base para que a empresa identifique aspectos da gestão e dos controles gerenciais que no dia a dia não são facilmente percebidos, podendo contribuir para a tomada de decisões, melhoria de processos já existentes e implantação de novas práticas que julguem pertinentes. Solicitamos ainda a permissão para a divulgação desses resultados e suas respectivas conclusões, na forma de textos acadêmicos (dissertação de mestrado e artigo científico), garantindo a confidencialidade e sigilo dos dados coletados, sem que a empresa e/ou os participantes do estudo sejam identificados.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Marcelo Sanches Pagliarussi

*Professor do Departamento de Contabilidade da
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de
Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo*

Michel Alessandro Leme

*Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e
Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo*