



Revista Contabilidade & Finanças

ISSN: 1519-7077

ISSN: 1808-057X

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade, Departamento de
Contabilidade e Atuária

Oro, Ieda Margarete; Lavarda, Carlos Eduardo Facin
Interface between management control systems and
strategy and performance measures in a family business*, **
Revista Contabilidade & Finanças, vol. 30, no. 79, January-April, 2019, pp. 14-27
Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração
e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária

DOI: 10.1590/1808-057x201806490

Available in: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257158401003>

- How to cite
- Complete issue
- More information about this article
- Journal's homepage in redalyc.org




Scientific Information System Redalyc

Network of Scientific Journals from Latin America and the Caribbean, Spain and Portugal


Project academic non-profit, developed under the open access initiative

Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar^{*,**}

Ieda Margarete Oro¹

 <https://orcid.org/0000-0002-2239-531X>
E-mail: ieda.oro@unoesc.edu.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda²

 <https://orcid.org/0000-0003-1498-7881>
E-mail: eduardo.lavarda@ufsc.br

¹ Universidade do Oeste de Santa Catarina, Departamento de Administração, Chapecó, SC, Brasil

² Universidade Federal de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Florianópolis, SC, Brasil

Recebido em 27.08.2017 – Desk aceite em 19.09.2017 – 5ª versão aprovada em 09.04.2018 – Ahead of print em 03.09.2018
Editores Associados: Rubens Famá e Claudio Wanderley

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar como ocorre a interface dos sistemas de controle gerencial (SCGs) com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar sob a ótica da Teoria Contingencial. A relevância do tema consiste em entender como o uso das alavancas gerenciais do modelo *levers of control* (LOC) (Simons, 1995) é percebido pela alta gestão de uma empresa familiar na interface com a estratégia e medidas de desempenho. Como impacto na área, este artigo amplia o campo de pesquisa que utiliza o modelo LOC (Simons, 1995) com a estratégia e medidas de desempenho na empresa familiar. A metodologia da pesquisa utilizou métodos combinados, operacionalizada pelo procedimento de estudo de caso. A análise de conteúdo foi realizada por categorias codificadas com base na literatura e em trechos selecionados das entrevistas, da observação e de documentos, por meio de software de análise qualitativa. Como resultado, observou-se que a gestão familiar concebida pelo proprietário controlador com visão empreendedora, o trabalho conjunto (pai e filhos) e os valores organizacionais oriundos da unidade familiar (sistemas de crenças) demonstraram particularidades da dualidade família-negócios que contribuíram para implementação da estratégia e uso de medidas de desempenho. Infere-se, também, que os dois sistemas (controles diagnósticos e controles interativos) são complementares na organização e que o “controle personalizado” emitido pelo sistema integrado de gestão revela-se como ajuste do SCG às contingências para permitir a interface com a estratégia e medidas de desempenho. O estudo revelou que os valores da família presentes na gestão se manifestam nos sistemas de crenças que moldam o uso dos SCGs e no comportamento estratégico da organização, elemento pouco discutido no modelo de Simons (1995), abrindo campo para novas pesquisas.

Palavras-chave: empresa familiar, sistemas de controle gerencial, medidas de desempenho, Teoria Contingencial, comportamento estratégico.

Endereço para correspondência

Ieda Margarete Oro

Universidade do Oeste de Santa Catarina, Departamento de Administração
Rua Nereu Ramos, 3777 D – CEP 89813-000
Seminário – Chapecó – SC – Brasil

*Trabalho apresentado no XI Congresso ANPCONT, Belo Horizonte, MG, Brasil, junho de 2017.

**A autora Ieda Margarete Oro agradece ao Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior (FUMDES) de Santa Catarina. O autor Carlos Eduardo Facin Lavarda agradece o apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).



1. INTRODUÇÃO

As empresas familiares geralmente são vistas como avessas ao risco, conservadoras e estagnadas (Kammerland & Essen, 2017), mas reconhecidas como propulsoras de inovação tecnológica (Zahra, 2005). A estratégia de inovar pode surgir como resposta a demandas externas, como mudança na economia, comportamento do concorrente, mão de obra e regulação governamental (Moore & Mula, 2000).

Estudo recente (Duran, Kammerlander, Essen & Zellweger, 2016) constatou que o investimento em inovação nas empresas familiares não é superior na comparação com empresas não familiares; no entanto, mostraram-se mais eficientes nos processos. Porém, Patel e Chrisman (2014) revelaram que o investimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D) nas empresas familiares foi realizado de forma diferente que nas não familiares, cujas estratégias observaram recursos para preservar características socioemocionais e riqueza financeira.

A estratégia de atuar de modo diferenciado e pela inovação impõe desafios à gestão que normalmente, na empresa familiar, decorre da mudança de sucessão e do crescimento da empresa. Para Moore e Mula (2000), as mudanças podem influenciar no uso dos controles, e Hsu e Chang (2011) sugerem a existência de relação positiva entre a influência da família e o uso de controles estratégicos. Ademais, o período de transição na empresa familiar também pode ter implicações no uso dos sistemas de controle gerencial (SCGs), porque um dos meios de a empresa sobreviver em ambientes complexos e incertos é compreender o papel de tais sistemas para criar vantagem competitiva (Simons, 1995; Widener, 2007). Contudo, há divergências sobre a influência da família no processo de inovação e ainda não se têm muitas evidências empíricas sobre de que maneira os SCGs (em termos das alavancas de controle) auxiliam ou não nesse processo.

No modelo de SCG proposto por Simons (1995), denominado *levers of control* (LOC), as crenças reforçam os valores organizacionais. Os limites têm função mais restritiva, visando a minimizar riscos. O uso diagnóstico representa os controles gerenciais utilizados de modo tradicional, enquanto o uso interativo tem foco nas incertezas estratégicas por intermédio da adoção de estratégias emergentes. Ademais, o uso interativo inclui mecanismos gerenciais consistentes com os objetivos e as estratégias da organização (Merchant & Van Der Stede, 2007). Para Bruining, Bonnet e Wright (2004), a estrutura do modelo LOC apresenta variáveis importantes da literatura para alcançar a estratégia.

Na busca pela compreensão sobre como os SCGs contribuem para a melhoria do desempenho aliando-se

à estratégia, utiliza-se, entre outras teorias, a Teoria da Contingência (Chenhall, 2003). Pesquisas com abordagem nessa teoria e foco em estratégia e SCG têm contribuído para o entendimento das particularidades do sistema de gestão de uma empresa que as diferenciam de outras (Cadez & Guilding, 2008).

O estudo considera que empresa familiar é aquela que tem membros da família na propriedade e na gestão/empresa (Gersick, Davis, Hampton & Lansberg, 1997). O contexto do estudo é uma indústria de grande porte do segmento de calçados e têxtil brasileira, setor em constante renovação estratégica (Bruno, 2016). Considerando o exposto, o estudo explora como ocorre o processo de inovação em uma empresa familiar e de que maneira os SCGs realizam a interface com esse processo para viabilizar a implementação bem-sucedida da estratégia de diferenciação e inovação. Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é analisar como ocorre a interface do uso dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar sob a ótica da Teoria Contingencial.

No Brasil, estudos que analisaram o SCG indicam afinidade dos atributos do controle gerencial com diferentes contextos de organizações (Alves, 2010; Beuren & Oro, 2014; Beuren, Santana & Theis, 2014; Canan, Martins & Oda, 2016; Cruz, Frezatti & Bido, 2015; Diehl, 2006; Isidoro, 2012; Junqueira, 2010; Lavarda & Pereira, 2013; Nisiyama, Oyadomari, Yen-Tsang & Aguiar, 2016; Oyadomari, 2008; Oyadomari, Cardoso, Silva & Perez, 2010; Oyadomari, Frezatti, Mendonça, Cardoso & Bido, 2011; Oyadomari, Pedrique, Bido & Rezende, 2014; Pletsch & Lavarda, 2016).

Pretende-se, com os resultados deste estudo, contribuir para a literatura de empresa familiar por examinar conceitos do *framework* LOC (Simons, 1995) na percepção de gestores familiares de duas gerações diferentes (pai e filhos). Outro ponto é entender como os SCGs, em especial o uso dos sistemas de crenças e os sistemas interativos, revelam-se em uma empresa familiar de grande porte, em processo de transição e quando há duas gerações no comando. Estudar uma empresa familiar que adota a estratégia de inovação pode indicar evidências empíricas sobre a continuidade e a permanência do controle patrimonial.

O artigo inicia-se com esta introdução. Na sequência, apresentam-se a revisão de literatura e os pressupostos da pesquisa. Em seguida, abordam-se os procedimentos metodológicos. Na sequência, a descrição e a análise dos resultados e, por último, as considerações finais e recomendações do estudo.

2. REVISÃO DE LITERATURA E PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

2.1 Interface entre o SCG e a Estratégia

A revisão de literatura considera a interface dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho na empresa familiar, ponderando que os fatores contingenciais de um SCG têm como desígnio que ele não é um sistema universal, mas que deve ser adequado a um contexto específico (Otley, 1980). Entende-se que os SCGs se ajustam nas empresas familiares conforme as contingências decorrentes da tipologia (conservadora ou empreendedora) (Miller & Friesen, 1982).

A estratégia de diferenciação leva em conta a organização em relação aos concorrentes, à imagem das marcas e ao relacionamento com o público-alvo, atributos amplamente discutidos pela literatura (Miller & Friesen, 1982; Porter, 1980). No tocante à estratégia de inovação de produtos, sugere o cenário competitivo de inovação, criação e desenvolvimento, processos e, por último, tecnologia utilizada para inovação (Bisbe & Otley, 2004; Davila, Foster & Li, 2009; Miller & Friesen, 1982; Organization for Economic Co-Operation and Development, 2005).

Diversas funções têm sido atribuídas aos SCGs, indicando que seu uso pode orientar as organizações para atingir níveis decisórios mais elevados, como de inovação de produto (Bisbe & Malagueño, 2009) ou na relação de cumprir com os objetivos estratégicos (Marginson, 2002). Contudo, os resultados do estudo de Bisbe e Otley (2004) não apoiam o princípio de que o uso interativo de SCG favorece a inovação.

A inovação (como processo ou como resultado) tem sido tema recorrente nos estudos de empresa familiar e não familiar (Craig & Dibrel, 2006; Craig, Dibrell & Garret, 2014; Padilla-Meléndez, Dieguez-Soto & Garrido-Moreno, 2015). Patel e Chrisman (2014) constataram que as empresas familiares são capazes de conciliar objetivos econômicos e não econômicos, investindo em inovação de forma mais consistente e com risco reduzido, com o propósito de aumentar as vendas.

O *framework* LOC (Simons, 1995) para os SCGs está estruturado em sistemas de crenças, sistemas de limites, controle diagnóstico e controle interativo. Os sistemas de crenças representam um conjunto de conceitos no qual a organização define seus valores e princípios fundamentais. Para Widener (2007), o sistema de crenças comunica valores fundamentais, com objetivo de inspirar e motivar os colaboradores a pesquisar, explorar, criar e desenvolver ações apropriadas. Na empresa familiar, o sistema de

crenças pode ser influenciado pelos valores institucionais e ser identificado por um sobrenome de família, pela figura do fundador ou pela cultura organizacional (Sharma, Chrisman & Chua, 1997; Lourenço & Ferreira, 2012).

Carlock e Ward (2001) recomendam que os membros familiares discutam com a equipe de gestão os valores, os propósitos, os pontos fortes e fracos, as ameaças e as oportunidades potenciais. Esse processo colaborativo estabelece uma visão compartilhada dos objetivos estratégicos. Quando as famílias estabelecem um negócio, crenças e normas proeminentes tendem a transitar para o negócio. Nesse sentido, uma característica que distingue as empresas familiares de empresas não familiares é que elas herdam ou transmitem crenças e normas como parte de sua estrutura social (Gersick et al., 1997).

Os sistemas de limites impõem as restrições de comportamento, induzindo ao cumprimento de regras, têm função mais restritiva, visando a minimizar riscos, e procuram estabelecer termos de conduta para as ações dos empregados nas oportunidades de negócios (Simons, 1995). Operacionalmente, esse sistema de controle é implementado por meio de código de conduta, código de ética e sistemas de planejamento estratégico formalizados e instituídos mediante mecanismos internos que possibilitam o acesso de todas as partes interessadas.

Na empresa familiar, as mudanças ocorrem gradualmente, com o crescimento da organização e a necessidade de ajustes nos processos de gestão, à medida que ocorre a transição do proprietário-fundador para as demais gerações (Cruz & Nordqvist, 2012). Essas mudanças geracionais favorecem e estimulam a estratégia competitiva (Cruz & Nordqvist, 2012), assim como a necessidade de adaptar os controles gerenciais à dinâmica organizacional. O envolvimento da primeira e da segunda geração na gestão da empresa possibilita a transmissão de conhecimento e experiência, uma vez que se trata de conhecimento de negócios, normas, princípios e valores, preceitos da unidade familiar (Gersick et al. 1997). Os argumentos fornecem a base para o seguinte pressuposto:

Pressuposto 1: os sistemas de crenças e os sistemas de limites facilitam a implementação da estratégia de diferenciação e inovação na empresa familiar.

Os sistemas de controle diagnóstico, segundo Simons (1995), são sistemas de informação formais que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios (Chenhall, 2003) de parâmetros preestabelecidos de desempenho que também podem ser utilizados como controle estratégico.

Os sistemas de controles interativos consistem nas “ameaças e oportunidades emergentes que podem invalidar as premissas sobre as quais a estratégia corrente é baseada” (Simons, 1995, p. 215). Esse sistema procura estimular o aprendizado organizacional para explorar as estratégias emergentes nos momentos de mudanças e crises, principalmente quando as organizações buscam a redefinição de suas diretrizes.

Simons (1994) e Marginson (2002) descobriram associação positiva na relação dos controles diagnósticos e controles interativos com a estratégia de negócio. Widener (2007) encontrou associação positiva e consistente entre controles de diagnóstico (semelhantes aos controles formais) e inovação em empresas altamente propensas à aprendizagem. Acquaah (2013) constatou influência do uso dos SCGs na estratégia de negócios em empresas familiares.

Bedford, Malmi e Sandelin (2016) analisaram as interdependências entre as práticas de controles gerenciais com empresas defensoras e prospectoras. Os resultados demonstraram que a eficácia dos controles diagnósticos e controles interativos é determinada não só pelo ajuste no contexto estratégico, mas também por como se encaixam um com o outro. Nisiyama et al. (2016) investigaram o uso dos SCGs com técnicas de gestão operacional na indústria de autopeças. Os resultados indicaram que o uso diagnóstico do SCG estava positivamente associado aos objetivos de redução de custos. Além disso, o uso interativo dos SCGs estava positivamente associado aos objetivos de lançamento de novos produtos. Com base nas premissas da literatura, pressupõe-se teoricamente:

Pressuposto 2: a interface dos SCGs com a estratégia empresarial é facilitada pelo uso dos controles gerenciais interativos (adaptação ao ambiente) e dos controles diagnósticos (implementação da estratégia) na empresa familiar.

2.2 Interface entre o SCG e as Medidas de Desempenho

A teoria da contingência pode ser utilizada para explicar e prever as condições sob as quais o uso de SCG está associado às medidas de desempenho (Chenhall,

2006). Medidas de desempenho foram utilizadas como variáveis para prever e explicar a dependência com variáveis contextuais (Acquaah, 2013; Anderson & Reeb, 2003; Oyadomari et al., 2011).

Quando a rentabilidade não atinge a expectativa dos gestores, também pode ser resultado da falta de controles operacionais ou estratégicos. Entre os principais problemas que podem ocorrer com a falta de controles operacionais estão: perda ou imparidade de ativos, perda de receitas, custos excessivos, relatórios e registros imprecisos – que podem levar a decisões improdutivas – e sanções legais ou interrupções dos negócios. Em nível estratégico, as decisões geralmente são de longo prazo e associadas à alta administração (Merchant & Van der Stede, 2007); nesse caso, os SCGs auxiliam com medidas financeiras e não financeiras. Para Henri (2006), os gerentes usam medidas de desempenho em ambos os controles, diagnóstico e interativo, e visam a melhorar as capacidades organizacionais.

As empresas familiares, assim como outras organizações, demandam informações financeiras e não financeiras para estabelecer uma estrutura viável de receitas e custos. Vários estudos com empresas familiares utilizaram medidas econômico-financeiras para avaliar o desempenho (Acquaah 2013; Miller, Le Breton-Miller, Lester & Canella, 2007; Zahra, 2005). Outro estudo remete aos indicadores do *Balanced Scorecard* (BSC) como fonte de informações em empresas familiares (Craig & Moores, 2010).

Nesse contexto, depreende-se que compreender o processo de uso e interface dos SCGs na gestão da empresa familiar sob a ótica da teoria contingencial contribui para o entendimento de como e por que as organizações promovem a estratégia competitiva e, conseqüentemente, buscam melhor desempenho, garantindo a sustentabilidade e a sobrevivência para as próximas gerações. Os argumentos fornecem a base para o seguinte pressuposto:

Pressuposto 3: os SCGs (diagnóstico e interativo) facilitam os processos decisórios com o uso de medidas financeiras e não financeiras de desempenho na empresa familiar.

3. MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisa caracteriza-se como estudo caso. A finalidade de um estudo de caso é conhecer uma organização e compreender, em profundidade, como e os porquês da ocorrência de certos fenômenos, evidenciando sua identidade e suas características próprias nos aspectos de interesse do pesquisador (Yin, 2010). A opção de estudo de

caso possibilitou identificar a interface do SCG, a estratégia e as medidas de desempenho na empresa familiar.

A seleção do caso, nesta pesquisa, deu-se a partir de sua relevância. Para seleção do caso, inicialmente buscaram-se evidências empíricas de informações relativas às empresas familiares que tivessem a inovação como desafio empresarial

e estivessem localizadas na Região Sul do Brasil. O caso selecionado representa um grupo familiar de empresas de grande porte, cujos produtos industrializados demandam investimento em tecnologia e inovação.

O constructo de pesquisa tem como objetivo identificar a presença de elementos observáveis e indicar como essas

manifestações podem ser capturadas pelas definições constitutivas (Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall, 2006) para avaliação, entendimento e posicionamento diante de aspectos informacionais. Na Tabela 1 apresentam-se as categorias, as subcategorias e os autores que integram o constructo.

Tabela 1

Constructo de pesquisa

Categoria	Subcategorias	Fatores constitutivos	Autores
Estratégia empresarial	Conservadora ou empreendedora	1. Incerteza ambiental 2. Sistemas de informação 3. Estrutura 4. Diferenciação 5. Inovação de produtos	Acquaah (2013), Miller e Friesen (1982), Porter (1980).
Sistemas de controle gerencial	Sistemas de crenças Sistemas de limites Controles diagnósticos Controles interativos	1. Visão, missão e valores organizacionais 2. Regras e limites 3. Relatórios e controles formais e tradicionais 4. Iniciativas de aprendizagem, discussão e monitoramento das informações	Acquaah (2013), Carlock e Ward (2001), Oyadomari (2008), Simons (1995), Widener (2007).
Envolvimento da família na gestão	Propriedade, família, gestão/empresa	1. Controle da propriedade 2. Membros da família 3. Estágio evolutivo	Gersick et al. (1997)
Medidas de desempenho	Indicadores econômico-financeiros e não financeiros	1. ROA, ROE, EBITDA, crescimento das vendas 2. Clientes, processos internos aprendizagem e inovação	Craig e Dibrell (2006), Frezatti, Bido, Cruz e Machado (2014), Kaplan e Norton (1997).

EBITDA = earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization (lucros antes de juros e impostos, depreciação e amortização); ROA = return on assets; ROE = return on equity.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Entende-se que os autores e as categorias na Tabela 1 refletem a posição teórica seguida pelo estudo. No entanto, por se tratar de um estudo de caso, os instrumentos de coleta e análise dos dados foram fundamentais para compreender o significado e a experiência dos gestores nas categorias selecionadas.

As informações necessárias para a pesquisa foram relacionadas em um protocolo de estudo de caso. O protocolo continha as questões da pesquisa, os objetivos e a definição dos procedimentos metodológicos utilizados, a carta de apresentação dos pesquisadores e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). O TCLE esclareceu o objetivo do estudo, os procedimentos e a participação dos respondentes na pesquisa, assim como assegurou não revelar a identidade e preservar a confidencialidade dos respondentes.

Os procedimentos utilizados para coleta dos dados deste estudo foram as entrevistas, os documentos e a observação. Quanto à tipologia da entrevista, seguiu-se um roteiro semiestruturado previamente estabelecido, mas com liberdade de adequação das questões ao contexto investigativo, com apoio em literatura e pressupostos que foram surgindo à medida que as informações eram relatadas. Por exemplo, questões que incluíam o

surgimento, a evolução e os pontos marcantes da empresa foram reagrupadas, e os entrevistados utilizaram material institucional ao mesmo tempo em que abordavam o assunto, mostravam imagens e fotos, relatando todos os pontos da entrevista.

Por se tratar de estudo envolvendo empresa familiar, desenvolveram-se as entrevistas com os gestores que integram o núcleo familiar que, nesse caso, representam os informantes-chave (Yin, 2010). Os informantes-chave correspondem a cinco pessoas, sendo três do núcleo familiar. A família gestora é composta pelo pai [*chief executive officer* (CEO), membro e presidente do conselho de administração, fundador-proprietário com 93% do capital] e dois filhos em cargos de gestão estratégica, e não havia outros membros dessa unidade familiar na gestão. Dessa forma, sugeriram-se, pelos gestores familiares, dois funcionários que não fazem parte da família, mas que trabalham nas empresas há 20 anos, para participar das entrevistas.

As entrevistas foram realizadas em quatro momentos distintos, em junho e julho de 2014. As demais informações, como documentos e registros organizacionais referentes ao período de 2011 a 2013, foram cedidas durante as visitas, por *e-mail* e por Skype. Os locais foram as unidades

administrativas localizadas no sul do Brasil. Na Tabela 2 apresenta-se a relação dos sujeitos da pesquisa.

Tabela 2

Sujeitos da pesquisa

Gestores	Cargo	Grupo Sport
1	Gerente de informações estratégicas	55min
2	Gerente de desenvolvimento de produto (calçados)	1h17min
3	Gerente de desenvolvimento de produto (confeccões)	1h45min
4	Membro do conselho, diretor e CEO	1h30min
5	Diretor de contabilidade	1h45min

CEO = *chief executive officer*.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os gestores entrevistados, conforme expõe a Tabela 2, reúnem as atribuições e qualificações necessárias para contribuir para o escopo desta pesquisa. A fim de garantir a confiabilidade das informações, as entrevistas foram gravadas com consentimento dos entrevistados. Em seguida, o conteúdo foi transcrito e o texto submetido aos gestores para aprovação. A transcrição resultou em 59 páginas de registros.

Além das entrevistas, utilizaram-se os seguintes documentos: histórico do grupo familiar (denominado anonimamente de Grupo Sport), relatórios anuais das demonstrações financeiras completas referentes aos anos de 2011 a 2013 e publicadas no diário oficial do estado com parecer de auditores independentes, código de conduta, reportagens publicadas em *sites*, informações da empresa extraídas do *site* do Grupo Sport e *e-mails* trocados com os sujeitos da pesquisa. Além desses documentos, medidas de desempenho financeiras e não financeiras utilizadas no processo decisório extraídos do sistema integrado de gestão foram utilizadas. Essas informações foram coletadas até dezembro de 2014.

As observações não sistemáticas aconteceram nas visitas de campo, concomitantemente com a coleta de

dados das entrevistas e foram registradas em notas no diário de campo. As notas de campo possibilitaram gerar informações adicionais e complementares para registrar palavras, frases e pontos relacionados ao ambiente investigado, como local e apresentação visual. Durante os encontros para entrevistas, visitaram-se as instalações das unidades produtivas e administrativas, os locais de trabalho dos entrevistados e as salas de reuniões. Por exemplo, em uma das unidades havia um *outdoor* próximo ao refeitório dos funcionários, com os dizeres “qual a sua grande ideia hoje?”; em outras unidades, características do ambiente familiar foram reveladas pela inclusão de fotos dos familiares no ambiente de trabalho dos gestores.

A validade da pesquisa depende do uso de técnicas operacionais para diminuir ou eliminar erros e aumentar a possibilidade de explicações dos dados. Nesse caso, Yin (2010) sugere a triangulação para aumentar a credibilidade e a confiabilidade da pesquisa. A triangulação ocorreu pela análise do texto das entrevistas, dos registros internos e dos documentos.

A operacionalização ocorreu por meio do software Nvivo 10, gerando relatório, por categoria codificada, com os trechos das entrevistas e dos materiais utilizados codificados em cada uma das categorias. Neste estudo, utilizou-se a codificação axial, que consiste em “relacionar categorias às suas subcategorias e [...] ocorre em torno do eixo de uma categoria” (Strauss & Corbin, 2008, p. 123). A codificação axial foi utilizada em função das categorias já terem sido estabelecidas no construto da pesquisa.

A análise dos dados iniciou concomitante à transcrição das entrevistas com a leitura e revisão dos documentos, das notas de campo e do texto transcrito e categorizado conforme as categorias de análise. O conteúdo das entrevistas e o alinhamento com as categorias do estudo foram revisados e discutidos sistematicamente pelos pesquisadores em vários momentos durante a interpretação e análise dos resultados.

4. DISCUSSÃO E RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Contextualização do Grupo Familiar

O Grupo Sport representa uma grande indústria de artigos esportivos do Brasil, com mais de 40 anos de atuação, unidades industriais em operação no Brasil e no exterior, que gera aproximadamente 10 mil empregos. Destacam-se, também, oportunidades de investimento, parcerias de marcas esportivas, ampliação e

internacionalização, características que contribuíram para a continuidade e a consolidação dos negócios. A gestão do grupo familiar está em processo de transição, com duas gerações (pai e filhos) no comando em cargos estratégicos. Entre os pontos marcantes da trajetória histórica do Grupo Sport destacam-se a expansão e o crescimento no segmento de soluções industriais (*private label*) e marcas próprias e licenciadas. A constituição societária

da controladora é sociedade anônima, com características de *holding company* exercidas na forma de controle do grupo econômico por um conselho de administração e presididas pelo proprietário.

O Grupo Sport, em 2012, passou por um processo de reestruturação, exercendo também a função de entidade de controle econômico. Constatou-se a mudança estrutural de descentralização para centralização do processo decisório, reestruturando diretorias e setores, reposicionando gerentes e marcas e reduzindo custos operacionais, denotando atitude mais centralizadora. A configuração da gestão familiar (proprietário-controlador, trabalho conjunto e gestão/empresa) tem influência na estrutura quando propõe e realiza mudanças necessárias na empresa. A adequação da organização ao seu ambiente corrobora as premissas da Teoria da Contingência como parte do funcionalismo adaptado (Donaldson, 2001). Entende-se que o envolvimento e a influência da família na propriedade e na gestão são fatores relevantes que determinam o grau de centralização da tomada de decisões, com consequências no uso dos SCGs para atingir a estratégia e, consequentemente, o desempenho.

4.2 Análise e Discussão da Interface do Uso dos SCGs com a Estratégia Empresarial na Empresa Familiar

O pressuposto 1 menciona que os sistemas de crenças e os sistemas de limites facilitam a implementação da estratégia de diferenciação e inovação na empresa familiar.

Na caracterização da postura estratégica, identificaram-se elementos da incerteza ambiental, sistema de informação, estrutura organizacional, diferenciação e inovação de produtos. As evidências colhidas no Grupo Sport denotam, com maior ênfase, que atuam em ambiente empreendedor e pressupõem a inovação perseguida continuamente, e de modo agressivo, por meio de investimento de risco, criatividade e novos desafios, assim como desfrutam de ambientes incertos, dinâmicos, heterogêneos e hostis, indicando preceitos da literatura (Craig & Dibrell, 2006; Miller & Friesen, 1982). Constataram-se investimentos realizados nos últimos cinco anos em novas plantas industriais, laboratório de testes de performance, laboratório de biodinâmica e fábrica de protótipos de novos produtos. Os novos empreendimentos demandaram investimentos em mais de R\$ 20 milhões em máquinas, equipamentos e instalações, e operam com profissionais com expertise em formação tecnológica e mercadológica.

Observa-se, igualmente no caso em estudo, uma interface muito próxima da inovação com as necessidades do consumidor em potencial, como evidenciado pelo

Gestor 2: “Nessa unidade de negócio [marca] está envolvendo o consumidor indiretamente [...], o princípio fundamental diz valor ao consumidor e ao produto, então, é nisso que a empresa vem investindo muito, em inovação.”

A inovação de produtos está presente na criação de novos modelos, “*design e aparência do produto e às questões vinculadas à saúde, bem-estar e conforto*”, ressalta o Gestor 3. Constatou-se, no relato, que, em uma relação indireta com o consumidor, o poder de reação do gestor familiar é proativo, ou seja, responde ao ambiente incerto e promove alinhamento entre a estratégia e a estrutura para buscar a sobrevivência e o desempenho superior. O estudo confirma a influência das contingências ambientais para promover o desempenho, reveladas por Miller e Friesen (1982), como, por exemplo, adaptação de produtos em função dos hábitos dos consumidores, concorrência acirrada de preços entre marcas próprias e licenciadas e marcas líderes no mercado, concorrência de produtos com a China e países asiáticos, interferência do governo e mão de obra.

A aprendizagem para estimular o empreendedorismo corporativo tem como suporte a iniciativa dos funcionários. A iniciativa e a socialização do aprendizado ocorrem entre equipes de funcionários nas unidades de trabalho. Constatou-se que tal prática é estimulada pela alta administração, gerentes das marcas e desenvolvimento de produtos, integrando “*um programa guarda-chuva de inovação, o qual estimula a geração de talentos e o aprendizado constante na organização*”, reforça o Gestor 5. Esse tipo de iniciativa faz parte dos sistemas de crenças na perspectiva do LOC e também corrobora achados de pesquisa de Bruining et al. (2004) e Widener (2007). Nota-se, nos depoimentos dos gestores no Grupo Sport, a influência da família na promoção dos valores organizacionais, no aprendizado e nas decisões estratégicas em consonância com a literatura (Sharma et al., 1997).

Ocorre, anualmente, desde 2009, a Jornada de Operações, como forma de integração entre a alta administração e os gerentes das marcas e unidades, ocasião em que se discutem e “*avaliam-se informações gerenciais, como planejamento, metas, resultados e indicadores financeiros e não financeiros*”, destaca o Gestor 5. Além disso, divulgam-se projetos de sustentabilidade, projetos sociais e novas práticas instituídas nas unidades e são realizadas premiações financeiras para os gerentes das unidades com melhor desempenho e crescimento. O encontro serve de oportunidade de divulgação das boas práticas gerenciais e operacionais instituídas em cada unidade da organização no ano em curso. Esse tipo de ação está em consonância com práticas de aprendizado e coaduna preceitos da literatura (Simons, 1995).

De acordo com o Gestor 4, “os valores da organização foram pauta do encontro da Jornada de Operações realizada em 2014, e gerentes familiares e não familiares discutiram novos valores a serem instituídos” a partir da atual filosofia de trabalho. Do mesmo modo, os valores familiares incutidos pelos gestores familiares (proprietário e filhos) revelam o compromisso para promover o desenvolvimento e a continuidade do negócio familiar. Os valores da organização mostraram-se contundentes no sistema de crenças, característica mencionada por Diehl (2006) para revelar a identidade dos funcionários junto à organização.

Entende-se, com base nos depoimentos e documentos, que os valores familiares e a filosofia da gestão são base para a instituição dos sistemas de crenças para interagir com a estratégia com foco na inovação e ascensão da vantagem competitiva. O núcleo familiar afirma seu compromisso por meio de estratégias que promovam a diferenciação e a inovação de produtos, revelando a visão familiar e de negócios compartilhada. A continuidade é evidenciada pela preparação da segunda geração (filhos) para assumir papéis de liderança nas empresas alinhada aos interesses do plano estratégico do negócio familiar.

No caso do Grupo Sport, isso pode ser acentuado devido aos valores da empresa representarem anseios e valores familiares. De acordo com o depoimento do Gestor 4, os valores instituídos na empresa são valores defendidos “em casa” e guardam relação com os valores e princípios observados no ambiente de negócios. Percebe-se a influência da família para promover uma cultura de inovação, considerada diferencial competitivo pelos gestores familiares. Contudo, o Gestor 4 ressalta a dificuldade em realizar mudanças para introduzir novos valores na organização porque “mudar uma cultura é extremamente difícil”.

Conforme identificado nas entrevistas e nos documentos analisados, a inovação no Grupo Sport vem sendo motivada desde 2009, como resultado da necessidade de mudanças e de adequação de fatores contingenciais identificados no ambiente competitivo: aumento da concorrência, reposicionamento das marcas, melhoria na qualidade do produto, na eficiência dos processos e nas operações. Percebe-se que o CEO e os gerentes familiares têm visão muito clara e bem definida acerca da necessidade de os funcionários adotarem novas crenças, novos valores e a cultura de inovação.

Constatou-se que os elementos visão, missão e valores “são divulgados formalmente por meio do código de conduta e do site da organização”, conforme indica o Gestor 1. O código de conduta declara o comprometimento dos funcionários com a confidencialidade dos produtos. O relacionamento com parceiros e clientes é orientado por

padrões de desenvolvimento do produto e normatizado por regras definidas em contratos específicos. Percebe-se que os sistemas de limites informam ações que os funcionários devem evitar; todavia, permitem liberdade para inovar em determinadas áreas, especialmente na elaboração de projetos que conduzam a melhorias nos processos produtivos e administrativos.

Conforme o exposto, há evidências, no relato dos entrevistados e em documentos, dos preceitos do pressuposto 1. O estudo fornece evidências empíricas dos sistemas de crenças como parte da estratégia familiar de implementar a cultura inovação como valor percebido pelos funcionários. Assim, nota-se, conforme preconiza a literatura, o alinhamento dos interesses dos gestores familiares, que incluem compromisso e valores para a consolidação do negócio de família (Acquaah, 2013; Carlock & Ward, 2001; Chrisman, Chua & Kellermanns, 2009; Diehl, 2006; Miller et al. 2007; Padilla et al., 2015).

O pressuposto 2 afirma que a interface dos SCGs com a estratégia empresarial é facilitada pelo uso conjunto dos sistemas de controles interativos (adaptação ao ambiente) e dos controles diagnósticos (implementação da estratégia) na empresa familiar.

Constatou-se, nos relatos, a preocupação dos entrevistados em ressaltar o atingimento de metas, o orçamento, os indicadores e as reuniões para avaliar as medidas de desempenho em consonância com o planejamento estratégico, enfaticamente pronunciados nas entrevistas, alinhados com evidências colhidas na literatura (Simons, 1994). Os sistemas de controle diagnóstico auxiliam os gestores no monitoramento e na correção dos desvios dos objetivos preestabelecidos para atingir o desempenho, em consonância com Simons (1995).

Averiguou-se que, no Grupo Sport, o plano de negócios e o orçamento de cada uma das marcas consistem nos principais mecanismos de interface entre a estratégia e o desempenho. Quanto à elaboração e à metodologia do orçamento, a partir do relato do Gestor 4, “é elaborado e aprovado no último quadrimestre do ano e acompanha as prioridades e os objetivos estratégicos da organização”. A informação orçamentária deve ser a “mais próxima da realidade, nem que, para tanto, seja necessário aprovar o orçamento no último mês do ano”, aponta o Gestor 4. No que diz respeito ao processo técnico de elaboração, ocorre a discussão do plano orçamentário “por metas, avaliação dos desvios e prioridades estratégicas”, avalia o Gestor 5. Depreende-se, portanto, que o orçamento destina-se a garantir, primeiramente, o cumprimento das metas financeiras, assim como influencia a implementação da estratégia.

O orçamento foi o artefato gerencial mencionado por todos os gestores. Também foi indicado como principal controle do desempenho, do acompanhamento e da implementação das estratégias, revelando evidências do uso conjunto e complementar no caso em estudo. De acordo com relato do Gestor 4, “*o orçamento serve como um mecanismo de controle e avaliação das metas*”, assim como a “*função de coordenar e comunicar as prioridades estratégicas, vinculado a um sistema de bônus*”, alinhando os interesses da empresa ao comprometimento dos gerentes nos vários níveis de responsabilidade. Os achados da pesquisa indicam que o orçamento atende ao pressuposto do uso conjunto dos controles diagnósticos e controles interativos e reforça o alinhamento entre a estratégia de diferenciação e inovação e as medidas de desempenho. Esse resultado apoia o estudo de Bedford et al. (2016) para o uso complementar entre os SCGs.

O uso dos controles interativos associado à estratégia de diferenciação revelou-se de modo mais contundente no monitoramento dos consumidores do que no relacionamento com os clientes no Grupo Sport, conforme o Gestor 2. O relacionamento com o cliente ocorre diretamente (devido à revenda do produto) e, com o consumidor, indiretamente (monitoramento). A aproximação com o público consumidor é feita por meio de mídias sociais, a fim de divulgar o produto e valorizar as marcas.

O uso dos sistemas de controles interativos encontra evidências na resolução de problemas por iniciativa dos funcionários no Grupo Sport; é motivado e instituído por intermédio de “*projetos que utilizam a ferramenta lean manufacturing com foco no desenvolvimento de novos produtos, na qualidade do produto, na eficiência das operações e na redução de custos das operações*”, ressalta o Gestor 3.

Constatou-se que o uso de ferramentas, como pesquisas de mercado e mídias digitais, com os potenciais consumidores, aliando-se à infraestrutura de inovação, promove a diferenciação dos seus produtos diante dos concorrentes. Nesse caso, novos recursos, investimentos e a flexibilidade no uso da informação motivam a aprendizagem, bem como o ajuste das estratégias para disseminar na cultura da organização a importância da inovação.

No caso em análise, o uso dos controles diagnósticos e dos controles interativos apresenta evidências que vão ao encontro do pressuposto 2; contudo, percebe-se que os controles diagnósticos atuam no monitoramento e cumprimento das metas e, consequentemente, para atingir o desempenho. A composição da gestão familiar, com o proprietário-controlador na alta administração,

os filhos em funções estratégicas e a gestão no estágio de profissionalização com gerentes não familiares, revela o uso de controles interativos adaptado ao ambiente competitivo para ajustarem-se às estratégias, de acordo com os interesses familiares. Os achados revelam conformidade com outros estudos, como o de Widener (2007), Oyadomari (2008), Mundy (2010) e Acquaah (2013), segundo os quais sistemas de controles interativos estão associados a organizações mais receptivas à aprendizagem e à inovação.

4.3 Análise e Discussão da Interface Entre o Uso do SCG e Medidas de Desempenho na Empresa Familiar

O pressuposto 3 afirma que os SCGs (diagnóstico e interativo) facilitam os processos decisórios com o uso de medidas financeiras e não financeiras de desempenho na empresa familiar.

Embora todas as dimensões estudadas sejam importantes no contexto do Grupo Sport, constatou-se que a ênfase dos gestores no uso das medidas de desempenho está na dimensão econômico-financeira. As medidas de desempenho em relação às metas estratégicas são baseadas, primeiramente, nas medidas financeiras e, em seguida, nas não financeiras. Widener (2007) explica que as organizações devem aproveitar todos os benefícios das medidas de desempenho e usá-los tanto de forma diagnóstica quanto interativa. Essa evidência empírica revela que os gestores do Grupo Sport estão preocupados com a realização dos objetivos financeiros de curto prazo. Os indicadores econômico-financeiros que mais apresentaram evidências de uso foram os lucros antes de juros e impostos, depreciação e amortização (*earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization – EBITDA*), margem de lucro e crescimento das vendas ou faturamento. Os achados revelaram semelhança com os estudos de Kowalewski, Talavera e Stetsyuk (2010).

Quanto ao uso diagnóstico, o desempenho ocorre pelo uso do orçamento e da análise do resultado projetado em reuniões formais previstas no cronograma de reuniões (trimestral e anual). Essa constatação tem conformidade com Simons (1994, p. 171), que o “*feedback formal é usado para monitorar os resultados organizacionais*”. Infere-se, também, que o uso interativo ocorre em reuniões informais e extraordinárias entre gestores e a alta administração, para discussão e melhoria de projetos, o que sugere que a inovação (de produtos e de processos) ocorra a partir do uso dos controles gerenciais revelados também por Oyadomari et al. (2010).

Constatou-se, na análise dos indicadores de clientes, que o Grupo Sport teve redução em torno de 8% na

sua carteira de clientes no período de 2011 a 2013. Tal evidência ocorre pelo fato de o grupo bloquear clientes inadimplentes, concentrar sua receita de vendas para grandes redes e reduzir o *mix* de produtos devido ao crescimento da concorrência de marcas estrangeiras. Infere-se que, no caso das vendas para grandes redes, a estratégia é obter maior visibilidade e valorização do produto (vendas pela *internet*). Entende-se que as medidas não financeiras e os controles diagnósticos são adequados para fornecer informações da performance com informações periódicas da carteira de clientes e vendas de produtos por marcas.

Os resultados apontam o uso de indicadores não financeiros no ambiente de negócios que envolvem a inovação de produto. O desenvolvimento de indicadores-chave de desempenho tem como finalidade indicar parâmetros internos e avaliar a eficiência da produção para reduzir custos. Os gestores de cada unidade recebem relatórios com informação do custo-minuto dos produtos para monitorar o desempenho da produção. Todavia, a necessidade destacada pelos gerentes de desenvolvimento de produtos é de indicadores *Key Performance Indicator* (KPIs) para medir os projetos de inovação. O objetivo é criar medidas de desempenho para cada projeto, ressalta o Gestor 2, cujo “*processo deve iniciar no desenvolvimento do projeto e ir até a performance de vendas*”. Infere-se, nesse caso, a ocorrência de adaptação estratégica para adequar os sistemas de controles ao uso de medidas não financeiras de desempenho. Entre as principais medidas utilizadas estão o número de patentes, novos produtos, investimento em P&D (percentual do faturamento) e em novos processos (percentual do faturamento).

Evidências revelaram o uso de controles e mecanismos internos (formais) e medidas financeiras para avaliar se a estratégia estava sendo implementada conforme o planejado, assim como avaliar o atingimento das estratégias nos ambientes de negócios (gestão de marcas e *private label*). Entretanto, percebe-se ênfase nos indicadores de monitoramento de custos mais amplamente utilizados no segmento de *private label*. Entende-se que, nesse caso, a parametrização dos custos no desenvolvimento do produto contribui para o cumprimento das estratégias e dos objetivos financeiros.

Diante da incerteza de mercado, gestores do Grupo Sport utilizavam informações sobre medidas financeiras para estimular a discussão entre os gestores familiares e não familiares e ajustar-se ao cenário estratégico, devido ao ambiente dinâmico, confirmando pressupostos da literatura (Simons, 1995, 2000) e evidências empíricas (Cruz & Nordqvist, 2012; Sciascia, Mazzola &

Kellermanns, 2014). O monitoramento das medidas financeiras de desempenho também é empregado para avaliar o crescimento do negócio familiar perante riscos estratégicos. O uso de medidas não financeiras, de modo interativo, tem como propósito identificar e acompanhar problemas pontuais sinalizados pelos gerentes das marcas e das unidades, como forma de priorizar soluções diante das incertezas estratégicas de cada plano de negócios.

Os indicadores financeiros que mais apresentaram evidências de uso foram o EBITDA, margem de lucro e crescimento das vendas ou faturamento. Os achados revelaram semelhança com os estudos de Anderson e Reeb (2003), Kowalewski et al. (2010) e Frezatti et al. (2014), e apoia Patel e Chrisman (2014) para explicar que, no caso em estudo, o desempenho não satisfatório, monitorado pelo controle das vendas, promoveu mudanças na alta administração para diminuir a variabilidade das vendas. Contudo, difere dos autores para indicar que, nesse caso, os investimentos em inovação foram agressivos e, consequentemente, com riscos associados.

Conforme exposto, há evidências empíricas no que se refere ao pressuposto 3, de que sistemas de controles diagnósticos e controles interativos facilitam os processos decisórios com o uso de medidas e financeiras e não financeiras de desempenho na empresa familiar. Contudo, neste trabalho, informações financeiras revelaram ser mais utilizadas pela gestão. Os achados coadunam com Sciascia et al. (2014), que apresentam argumentos que a gestão familiar está positivamente relacionada à rentabilidade.

4.4 Interface entre o SCG com a Estratégia e as Medidas de Desempenho na Empresa Familiar

A partir dos tópicos anteriores discutiu-se parcialmente a interface entre o SCG com a estratégia e medidas de desempenho. Nesta seção, busca-se destacar elementos que perpassam os elementos em conjunto, conforme estabelecido no objetivo geral da pesquisa.

Quanto à interface entre SCG e estratégia, buscou-se sustentação teórica nos sistemas de crenças e de controles interativos. Conforme os relatos, percebe-se a relevância dos valores familiares alinhados aos valores organizacionais para estimular os processos de inovação. A iniciativa para resolução de problemas é incentivada por meio da aprendizagem organizacional. Nesse sentido, novas ideias e projetos de inovação são propostos pelos funcionários para melhoria dos processos operacionais vinculados à qualidade do produto, eficiência e redução de custos das operações. Tais projetos são discutidos e compartilhados entre gestores e a alta administração.

Observou-se que os controles interativos se moldam e adaptam-se ao ambiente à medida que a gestão analisa os desvios orçamentários e comunica decisões estratégicas; discute, periodicamente, entre gestores pares e a alta direção, a utilização de medidas de desempenho e metas; cria novas medidas de desempenho, por exemplo, na área de produção e projetos de novos produtos, para alinhar estratégias aos interesses da gestão.

A dualidade família-negócios caracteriza a empresa familiar no ambiente de negócios. A emissão de “controles personalizados” consiste no ajuste que está interligado com o SCG e que integra o contexto entre a estratégia e as medidas de desempenho.

Os controles gerenciais são adequados de acordo com a função de cada gerente e com a possibilidade da emissão de “controles personalizados” considerados, pelos gestores, eficazes para gerar informações diárias e rotineiras adaptadas ao processo decisório. O Gestor 3 menciona que determinados relatórios são específicos de cada área, por exemplo:

gestão de produto, análise de vendas de produtos, análise de materiais, outros relatórios são focados mais por marcas. Outros são de controle da parte de aviamentos, materiais que têm mais giro ou o que têm menos de 180 dias. Eu utilizo 10 relatórios, enquanto que outro gestor pode ter outros 10 relatórios diferentes.

A flexibilidade e a adaptabilidade do uso dos SCGs acontecem principalmente no que concerne aos “controles personalizados” emitidos pelo sistema integrado de gestão (*Business Intelligence-Enterprise Resource Planning* – BI-ERP) utilizado pelos gerentes das marcas e das unidades corporativas.

O planejamento estratégico apresenta papel importante para promover a continuidade e a unidade do núcleo de gestão familiar, a geração e manutenção dos empregos e, por fim, para evitar o declínio e a perda dos negócios do Grupo Sport.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito desta pesquisa foi analisar como ocorre a interface do uso dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar sob a ótica da Teoria Contingencial. O objetivo foi desdobrado em três pressupostos de pesquisa. O estudo foi desenvolvido em uma empresa familiar de grande porte do ramo de calçados e têxtil.

Consta dos depoimentos e dos documentos que o Grupo Sport realizou investimentos significativos em infraestrutura para P&D e inovação, adotando processos

Na interface entre os SCGs e medidas de desempenho, percebe-se que a gestão do Grupo Sport avalia prioritariamente medidas financeiras e cumprimento das metas; entretanto, percebe-se a preocupação da gestão em buscar novas medidas de desempenho não financeiras para avaliar, principalmente, projetos de inovação. Ressalta-se que determinadas medidas de desempenho são criadas e adaptadas às necessidades dos gerentes das marcas e das unidades como forma de priorizar e identificar soluções diante das incertezas estratégicas de cada plano de negócios. Nesse sentido, os resultados revelam conformidade com Simons (1995, 2000) e Craig e Moores (2010).

O estudo revelou que a família tem influência na relação do SCG com a estratégia, pois ali se percebe a força dos valores; isso chama atenção para um elemento pouco discutido no modelo de Simons (1995) e abre um campo para a contribuição fundamental do estudo: os valores da família presentes na gestão manifestam-se nos sistemas de crenças que moldam o uso dos SCGs e o comportamento estratégico da organização.

Com a perspectiva transgeracional, a presença dos filhos nas empresas em cargos estratégicos indica a continuidade e a gestão de longo prazo. Nesse caso, o nível de envolvimento do proprietário e de autoridade na organização traz benefícios para a família e interage com a nova geração, disposta a preservar a participação acionária.

Já na relação dos SCGs com as medidas de desempenho, a família não permite o afastamento da gestão dos processos eficientes e eficazes, visto que há a busca permanente por resultados financeiros. Entretanto, a perpetuidade do negócio familiar para as próximas gerações não é deixada de lado na análise do desempenho; houve referência direta à gestão familiar quando, mesmo com a redução da rentabilidade, o Grupo Sport não decidiu pelo corte de gastos com funcionários.

e liderança em tecnologia; todavia, o desempenho econômico-financeiro, no período de análise não foi o desejado pelos gestores. A organização realizou mudanças e ajustes internos, por exemplo, reestruturando setores, reposicionando marcas próprias e licenciadas e reduzindo custos operacionais. Nota-se que, em função do ambiente dinâmico, a estratégia sofreu ajustes por meio da experimentação, cuja influência foi do sistema integrado de gestão e da família, principalmente pelo uso do orçamento e do plano de negócios. Nesse caso, o CEO

e proprietário alinha interesses da família (propriedade e continuidade) com os objetivos dos negócios, bem como dos gerentes familiares e não familiares na execução e no controle das metas operacionais e de resultados.

Notadamente, os dois sistemas (crenças e limites) contribuem para promover a estratégia, cada qual com sua função: as crenças, principalmente pelos valores (como aqueles defendidos “em casa”) como respeito, competência e integridade; os limites, para orientar as relações internas e externas com os *stakeholders*. Neste estudo, entende-se que o uso dos sistemas de crenças foi fundamental para a implementação da estratégia empresarial, semelhante aos achados empíricos de Marginson (2002), para promover a mudança e a cultura de inovação, mas difere de Widener (2007), em que os valores “de casa” nortearam as crenças e direcionaram as estratégias. Esses resultados apresentam novas evidências empíricas e sugerem novos estudos sobre os sistemas de crenças e limites de Simons (1995), ainda pouco explorados.

Infere-se, também, que os dois sistemas (controles diagnósticos e controles interativos) são complementares na organização e que os “controles personalizados”, emitidos pelo sistema integrado de gestão (BI-ERP), revelam-se como ajuste do SCG para permitir a interface entre a estratégia e o desempenho.

A configuração da gestão familiar concebida pelo proprietário controlador com visão empreendedora, o trabalho conjunto (pai e filhos), influenciou na concepção dos valores organizacionais e na cultura de inovação e demonstrou particularidades da dualidade família-negócios que contribuem para implementação da estratégia e, conseqüentemente, para o desempenho. Entende-se que este estudo contribui para apresentar evidências de valores familiares nos sistemas de crenças não evidenciados pela literatura.

Neste estudo, as evidências dos valores familiares e da aprendizagem empreendedora reforçam o uso dos sistemas de crenças e dos sistemas de controles interativos para adaptação ao ambiente com mudanças, características da orientação empreendedora. A gestão familiar destaca-

se especialmente nos sistemas de crenças que irradiam pela organização valores fundamentais extraídos da base familiar, fatores culturais, aspectos não financeiros e preservação da riqueza da empresa.

Destaca-se que o estudo revela dilemas organizacionais na empresa. Constataram-se foco na inovação de produtos e presença dos filhos na gestão, que caracterizam implicações de longo prazo. Em contrapartida, os gestores mencionam uso de medidas financeiras de desempenho e foco no orçamento, geralmente associados a objetivos de curto prazo (Farrel, Kadous & Towry, 2008; Ittner, Larcker & Rajan, 1997; Merchant, 1990).

O estudo também apresenta limitações. Nesse caso, a percepção dos participantes da pesquisa sobre as questões que orientaram esta pesquisa pode não ter sido suficientemente abrangida e, dessa forma, não ter revelado pontos importantes para melhor compreensão dos fatos e situações que desenvolveram este tema, assim como o entendimento pleno dos pesquisadores sobre o contexto da organização, fator esse limitante por não vivenciar o cotidiano dos sujeitos da pesquisa. Por se tratar de caso único, os resultados não podem ser generalizados, mas revelam indícios de ocorrência do fenômeno no contexto da empresa familiar.

Para futuras pesquisas, sugere-se a aplicação do quadro LOC de Simons (1995) em estudos empíricos longitudinais com empresas familiares, a fim de se ampliar a compreensão acerca da influência dos valores familiares sobre os valores organizacionais e como esses aspectos repercutem no SCG. No envolvimento da família na gestão, sugere-se utilizar o modelo *family-power, experience, and culture* (F-PEC) (Astrachan, Klein & Smyrnios, 2002) pela inclusão da dimensão cultura, para avaliação da influência da família e negócios. Sugere-se explorar o uso dos SCGs em empresas familiares e não familiares com o propósito de comparar o uso dos controles em diferentes composições de configuração da gestão, como a centralização e a descentralização, por exemplo. Pode-se explorar o quadro LOC em contextos diferenciados, como outros segmentos ou setores.

REFERÊNCIAS

- 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.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional* (Dissertação de Mestrado). Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Anderson, R. C., & Reeb, D. M. (2003). Founding-family ownership and firm performance: evidence from the S&P 500. *The Journal of Finance*, 58(3), 1301-1327.
- Astrachan, J. H., Klein, S. B., & Smyrnios, K. X. (2002). The F-PEC scale of family influence: a proposal for solving the family business definition problem. *Family Business Review*, 15(1), 45-58.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: an empirical analysis of

- packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Beuren, I. M., & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inovação e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), 285-310.
- Beuren, I. M., Santana, S. V., & Theis, M. B. (2014). A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13(3), 919-954.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 789-820.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2009). The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review*, 8(2), 371-405.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bruining, H., Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15(2), 155-177.
- Bruno, F. da S. (2016). *A quarta revolução industrial do setor têxtil e de confecção: a visão de futuro para 2030*. São Paulo, SP: Estação das Letras e Cores.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7), 836-863.
- Canan, I., Martins, G. A., & Oda, P. (2016). Compromissos dos contratos psicológicos e uso diagnóstico dos sistemas de controle gerencial. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 10(2), 181-195.
- Carlock, R. S., & Ward, J. L. (2001). *Strategic planning for the family business: Parallel planning to unify the family and business*. London: Palgrave Macmillan.
- 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), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, Chap. 7, pp. 163-206). Amsterdam: Elsevier.
- Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Kellermanns, F. (2009). Priorities, resource stocks and performance in family and nonfamily firms. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33(3), 739-760.
- Craig, J., Dibrell, C., & Garrett, R. (2014). Examining relationships among family influence, family culture, flexible planning systems, innovativeness and firm performance. *Journal of Family Business Strategy*, 5(3), 229-238.
- Craig, J., & Dibrell, C. (2006). The natural environment, innovation, and firm performance: a comparative study. *Family Business Review*, 19(4), 275-288.
- 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, A. P. C., Frezatti, F., & Bido, D. S. (2015). Estilo de liderança, controle gerencial e inovação: papel das alavancas de controle. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(6), 772-794.
- Cruz, C., & Nordqvist, M. (2012). Entrepreneurial orientation in family firms: a generational perspective. *Small Business Economics*, 38(1), 33-49.
- Davila, A., Foster, G., & Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 322-347.
- Diehl, C. A. (2006). Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 69-97.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Duran, P., Kammerland, N., Essen, M. V., & Zellweger, T. (2016). Doing more with less: innovation input and output in family firms. *Journal Academy of Management*, 59(4), 1224-1264.
- Farrell, A. M., Kadous, K., & Towry, K. L. (2008). Contracting on contemporaneous versus forward-looking measures: an experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 25(3), 773-802.
- Frezatti, F., Bido, D. S., Cruz, A. P. C., & Machado, M. J. C. (2014). O papel do *Balanced Scorecard* na gestão da inovação. *Revista de Administração de Empresas*, 54(4), 381-392.
- Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: life cycles of the family business*. São Paulo, SP: Negócio.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: a resource based perspective. *Accounting, Organizations & Society*, 31(6), 529-558.
- Hsu, L.-C., & Chang, H.-C. (2011). The role of behavioral strategic controls in family firm innovation. *Industry and Innovation*, 18(7), 709-727.
- Isidoro, C. (2012). *O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional* (Dissertação de Mestrado). Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Rajan, M. V. (1997). The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), 231-255.
- Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da Teoria contingencial* (Tese de Doutorado). Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Kammerland, N., & Essen, M. V. (2017). Research: family firms are more innovative than other companies. *Harvard Business Review*. Recuperado de <https://hbr.org/2017/01/research-family-firms-are-more-innovative-than-other-companies>.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação* (6a ed.). Rio de Janeiro, RJ: Campus.
- Kowalewski, O., Talavera, O., & Stetsyuk, I. (2010). Influence of family involvement in management and ownership on firm

- performance: evidence from Poland., *Family Business Review*, 23(1), 45-59.
- Lavarda, C. E. F., & Pereira, A. M. (2013). Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. *Revista Alcance*, 19(4), 497-518.
- Lourenço, C. D. S., & Ferreira, P. A. (2012). Cultura organizacional e mito fundador: um estudo de caso em uma empresa familiar. *Gestão & Regionalidade*, 28(84), 61-84.
- Marginson, D. E. W. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, 23(11), 1019-1031.
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 297-313.
- Merchant, K. A., & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. London: Pearson Education.
- Miller, D., Le Breton-Miller, I., Lester, R. H., & Canella, A. A., Jr. (2007). Are family firms really superior performers? *Journal of Corporate Finance*, 13(5), 829-858.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, 3 (1), 1-25.
- Moores, 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.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- Nisiyama, E. K., Oyadomari, J. C. T., Yen-Tsang, C., Aguiar, A. B. de. (2016). O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional. *Brazilian Business Review*, 13(2), 57-83.
- Organization for Economic Co-Operation and Development. (2005). Oslo manual: guidelines for collecting and interpreting innovation data. *European Commission: OECD Publishing*. Recuperado de <http://www.oei.es/historico/salactsi/oslo4.htm>
- Oro, I. M. (2015). *Interação dos Sistemas de Controle Gerencial com a estratégia e o desempenho organizacional em empresa familiar* (Tese de Doutorado). Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)* (Tese de Doutorado). Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Oyadomari, J. C. T., Cardoso, R. L., Silva, B. O. T., & Perez, G. (2010). Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 6(4), 21-34.
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., Mendonça, O. R., Neto, Cardoso, R. L., & Bido, D. S. (2011). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da *resources-based view*. *Revista Eletrônica de Administração*, 17(2), 298-329.
- Oyadomari, J. C. T., Pedrique, A. L., Bido, D. S., & Rezende, A. J. (2014). Uso do controle gerencial e decisões em organizações de saúde brasileiras: um estudo exploratório. *Brazilian Business Review*, 11(2), 1-34.
- Padilla-Meléndez, A., Dieguez-Soto, J., & Garrido-Moreno, A. (2015). Empirical research on innovation in family business: literature review and proposal of an integrative framework. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 17(56), 1064-1089.
- Patel, P. C., & Chrisman, J. J. (2014). Risk abatement as a strategy for R&D investments in family firms. *Journal Strategic Management*, 35(4), 617-627.
- Pletsch, C. S., & Lavarda, C. E. F. (2016). Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(28), 18-31.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy*. New York, NY: Free Press.
- Sciascia, S., Mazzola, P., & Kellermanns, F. W. (2014). Family management and profitability in private family-owned firms: introducing generational stage and the socioemotional wealth perspective. *Journal of Family Business Strategy*, 5(2), 131-137.
- Sharma, P., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (1997). Strategic management of the family business: past research and future challenges. *Family Business Review*, 10(1), 1-35.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of control. How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Strauss, A. L., & Corbin, J. M. (2008). *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada* (2a ed.). Porto Alegre, RS: Artmed/Bookman.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 757-788.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (4a ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.
- Zahra, S. A. (2005). A theory of international new ventures: a decade of research. *Journal of International Business Studies*, 36(1), 20-28.