



Gestão & Regionalidade

ISSN: 1808-5792

revista.adm@uscs.edu.br

Universidade Municipal de São Caetano do
Sul
Brasil

Cordeiro Müler, Elza Terezinha; Beuren, Ilse Maria

ESTRUTURA FORMAL E PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES
BRASILEIRAS

Gestão & Regionalidade, vol. 26, núm. 76, enero-abril, 2010, pp. 105-120

Universidade Municipal de São Caetano do Sul

Sao Caetano do Sul, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=133412616009>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais artigos
- ▶ Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe , Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

ESTRUTURA FORMAL E PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES BRASILEIRAS

*FORMAL STRUCTURE AND CONTROLLERSHIP PRACTICES
IN BRAZILIAN FAMILY BUSINESSES*

Elza Terezinha Cordeiro Müler

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB

Recebido em: 02/09/2009

Aprovado em: 26/03/2010

Ilse Maria Beuren

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB

RESUMO

O estudo objetiva investigar a estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de *survey*. Foi enviado um questionário para 55 empresas identificadas como familiares, listadas no anuário *500 Melhores e Maiores*, da revista *Exame*, e obteve-se resposta de 12. Os resultados mostram características familiares nas empresas, identificadas na composição do capital, na sucessão do fundador e em sua permanência com alguma função na empresa, e na existência de membros da família do fundador ocupando cargos na organização. O departamento de controladoria foi implantado na maioria dessas empresas como órgão de *staff*. No que concerne à abrangência, procedimentos padronizados, funções e instrumentos de controladoria, verificou-se que todas as empresas pesquisadas mantêm práticas conforme suas necessidades e seus objetivos. Conclui-se que a estrutura formal e as práticas da controladoria configuram-se conforme as crenças e os valores do sistema familiar.

Palavras-chave: estrutura formal, práticas de controladoria, empresas familiares.

ABSTRACT

The study aims to investigate the formal structure and controllership support practices to the management process in Brazilian family businesses. A descriptive quantitative approach was carried out through survey. A questionnaire was sent to 55 companies identified as family business listed among the 500 Biggest and Biggest in Exame Magazine, obtaining 12 responses. The results show family characteristics in the companies, identified in the capital composition, the founder succession and his permanence with some function in the company and the existence of founder's family members working in the company. The controllership department was implemented in most of these companies as staff. In terms of scope, standard procedures, functions and controllership tools, it was found that all surveyed companies keep practices according to their needs and goals. It was concluded that the formal structure and the controllership practices are set up according to the beliefs and values of the family system.

Keywords: formal structure, controllership practices, family businesses.

Endereços dos autores:

Elza Terezinha Cordeiro Müler
E-mail: elzam@proserv.com.br

Ilse Maria Beuren
E-mail: ilse@furb.br

1. INTRODUÇÃO

Em empresas familiares, muitas vezes o proprietário, que possui conhecimento desde o processo produtivo até o controle financeiro, além de tomar as decisões, executa as funções de controladoria e define estratégias necessárias para os negócios. Para Gersick *et al.* (1997), o fundador, com suas crenças, regras práticas e seus valores, faz parte da estrutura básica da empresa e influencia nos negócios e na tomada de decisão. Assim, a maior influência na cultura da empresa familiar é a cultura do fundador e de sua família, pois, desde o início do negócio, os membros da família assumem a liderança da empresa e transferem suas crenças e valores para o sistema empresarial em que se inserem.

Mosimann & Fisch (1999: 22) citaram que “as crenças e valores dos proprietários irão impactar nas crenças e valores de toda a organização, porque, somadas às expectativas de seus investidores, se converterão em diretrizes-mestras, que nortearão os demais subsistemas do sistema da empresa”. Por isso, é necessário conhecer e entender a cultura das organizações, como funciona, como se instituiu e o que influencia na estratégia empresarial.

A prática e as funções da controladoria em empresas familiares possibilitam conhecer e acompanhar quais crenças e valores podem influenciar nos negócios e nos controles, e se inserem no sistema e subsistemas da empresa. Mosimann & Fisch (1999) reportaram que a empresa como sistema é formada por pessoas, cujas ações estão presentes nos vários subsistemas. Nas empresas familiares, há situações em que parte dos membros da família está envolvida nos negócios. São, geralmente, membros da família que participam na política, na sociedade local e, até mesmo, em outros negócios. Consequentemente, existem também outros interesses, o que torna complexo o relacionamento dos sistemas família-empresa.

Sob esta perspectiva, a controladoria apresenta-se fundamental como suporte ao processo decisório para essas organizações. Com base no exposto, formulou-se a seguinte questão-problema: qual a estrutura formal e quais as práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras? Assim, o estudo objetiva investigar a estrutura formal e as práticas da con-

troladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras.

O presente trabalho justifica-se pela relevância das empresas familiares. Lethbridge (1997) destacou que, apesar de sua importância, estima-se que a média histórica mundial de empresas familiares que sobreviveram até a terceira geração atinja, no máximo, 10%, pois, além dos desafios enfrentados por qualquer tipo de empresa, as familiares enfrentam também as dificuldades trazidas pela interação entre a família e os negócios. Nesta perspectiva, é importante conhecer a estrutura formal e as práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares.

O estudo está estruturado em seis seções, iniciando com esta introdução. Em seguida, apresenta a fundamentação teórica, com destaque à caracterização de empresas familiares e à estrutura e às funções da controladoria. Na sequência, aborda o método e os procedimentos da pesquisa. Posteriormente, apresenta os resultados da pesquisa e, por último, as considerações finais do estudo.

2. EMPRESAS FAMILIARES

Independentemente do tipo de constituição da sociedade, as empresas com características e cultura familiar entrelaçam quase que automaticamente, em sua estrutura, o sistema familiar. Diversos são os estudos sobre as características da empresa familiar. Alguns autores acentuam como principal característica das empresas familiares, a fundação e o fato de a gestão do empreendimento estar atrelada aos membros familiares (DONNELLEY, 1987; GERSICK *et al.*, 1997; LODI, 1998; BELLET *et al.*, 2002; BERNHOEFT, 2002; USSMAN, 2004; BORNHOLDT, 2005).

As características das empresas familiares em sua primeira fase de vida, para Gersick *et al.* (1997), são determinadas pela personalidade dos fundadores, que geralmente são tradicionalistas e conservadores. Esta fase inicial é baseada em três aspectos: estratégia, cultura e valores de gerenciamento do patrimônio. Segundo Lethbridge (1997: 10), principalmente na primeira fase de vida da empresa, “o desejo de manter as coisas em família e o medo de perder o controle, confunde os conceitos de controle familiar e gestão familiar, e isso inibe a

abertura administrativa de grande parte das empresas familiares tradicionais".

Ussman (2004: 83) explicou que "o empresário fundador sente-se responsável pela grande família que é a empresa familiar e em troca espera lealdade e respeito". Assim, ele se mantém no comando dos negócios o máximo de tempo que for possível. Lodi (1998) e Bernhoeft (2002) esclareceram de maneira similar que a empresa familiar é originária de uma família, e sua história é vinculada a uma família ou, ainda, na administração dos negócios, mantêm-se membros da família.

Algumas empresas podem ser assumidas por outras, porém, se um membro da família permanecer na gestão, a organização não perde a característica de empresa familiar. Mesmo que ocorra a profissionalização na administração da empresa, se permanecerem parentes na direção da empresa, ela não se descaracteriza como empresa familiar. Mas a questão a respeito do tempo do fundador na gestão é uma das características marcantes em empresas familiares. Bernhoeft (2002) relatou que, quando o proprietário envelhece e não pode mais gerenciar sozinho sua empresa, torna-se mais difícil manter vivo o negócio da família, e é neste momento que ele percebe que ninguém da família quer continuar o negócio ou não tem preparo para ser seu sucessor.

A transmissão do negócio para um sucessor compreende aspectos de estratégia e valorização do gerenciamento do patrimônio, que, de acordo com Gersick *et al.* (1997), requerem ações concretas: como preparar membros da família para posições de gerenciamento, distribuir participação acionária aos herdeiros da família e antecipar uma transição de controle gerencial dentro da família. Assim, torna-se possível manter a cultura e a característica da empresa familiar, ainda que assumida por outras gerações.

2.1. Cultura das empresas familiares

Conforme explicou Ussman (2004: 76), nas empresas familiares, da mesma forma que ocorre em outras empresas, "a cultura é formada através da partilha de experiências e de uma aprendizagem comum especialmente influenciada por parte de

quem lidera a organização e dos seus colaboradores mais influentes". Assim, a maior influência na cultura da empresa familiar é a cultura da família do fundador, pois, desde o início do negócio, os membros da família assumem a liderança da empresa e transferem suas crenças e seus valores para o sistema empresarial em que se inserem.

Para Srour (1998), a cultura organizacional surge de os valores e crenças de um grupo de indivíduos, sendo que cada indivíduo também tem seus valores. Porém, quando passam a fazer parte de um grupo, começam a ser identificados pela cultura daquele grupo. Assim, a cultura é identificada no comportamento dos empregados e nos padrões de comportamento da maioria dos participantes de um grupo e das pessoas envolvidas na organização. Cada empresa apresenta uma cultura individual.

Há, também, a influência do país e da região onde a empresa está estabelecida. Srour (1998) citou que pequenas e médias empresas, que geralmente são familiares, espelham a cultura do país ou da região em que se estabelecem. Com o avanço e o crescimento do ambiente, as empresas familiares evoluem e passam por novas influências, consequentemente por uma fase de adaptação.

As influências estão relacionadas com a contratação, o treinamento e o desenvolvimento de uma estrutura organizacional efetiva, que parte para a distribuição da participação acionária da empresa e a transição do controle gerencial. A transição de controle não descaracteriza a estrutura de empresa familiar, porém altera o tipo de controle da empresa, que pode ser centralizado na família ou numa administração profissionalizada.

2.2. Sistemas família-empresa

A estrutura das empresas familiares envolve sistemas e subsistemas com peculiaridades diferentes em relação às demais empresas. Administrar sociedades com estrutura familiar envolve particularidades na relação entre o sistema família e o sistema empresa. Estes dois sistemas precisam ter como objetivo a continuidade da empresa sem confundir a esfera econômica com a esfera familiar. Ussman (2004: 79) citou que empresas com estrutura familiar devem "estar conscientes de que a gestã

comporta problemas, que é necessário entender e sistematizar".

As empresas familiares nascem de uma ideia na família, por um ou vários indivíduos com visão empreendedora. Gersick *et al.* (1997: 142) ressaltaram que "a primeira geração, dirigida pelo fundador, sendo ele um empreendedor, é um dos momentos mais estimulantes da empresa familiar". Como outras empresas, as empresas familiares percebem e conhecem sua importância de atuação e permanência no mercado, mas também sofrem influências e, com o objetivo da continuidade, necessariamente mudam sua estrutura.

Para Lethbridge (1997: 2), apesar de grande parte das empresas familiares estar sujeita "às ameaças externas provenientes de mudanças nos padrões de concorrência dos mercados em que atuam e nos regimes econômicos que as cercam, é inegável que as empresas familiares tradicionais se defrontam com uma problemática própria à instituição". Isto implica diretamente a sobrevivência das empresas familiares, envolvendo questões como sucessão, gestão profissional e abertura de capital. Simultaneamente, torna-se fundamental a controladoria ter suas práticas formalizadas, servindo de suporte para definir regras e rotinas, que possibilitem apontar aos gestores mudanças necessárias nas organizações.

3. ESTRUTURA E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Encontram-se na literatura específica dois enfoques da controladoria. Alguns autores a compreendem como um órgão administrativo, com suas funções centralizadas em planejamento, controle de informações e suporte técnico às decisões dos executivos de uma empresa. Outros autores classificam-na como área do conhecimento humano ou ciência.

Os dois enfoques foram explicados por Mosimann & Fisch (1999) da seguinte forma: na primeira, a controladoria representa um setor ou um órgão definido na estrutura da empresa, com funções estabelecidas, obedece a determinados princípios ou diretrizes; a segunda, configurada como área do conhecimento humano, pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e méto-

dos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que objetivam orientar para eficácia.

O profissional de controladoria, de acordo com Figueiredo & Caggiano (2004: 28), atua em um novo campo profissional, "requer conhecimento e domínio de conceitos de outras disciplinas, como administração, economia, estatística, informática etc.". Almeida, Parisi & Pereira, (2001) destacaram que a controladoria como área do conhecimento possibilitou definir o modelo de gestão econômica e desenvolver os sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão. E a tecnologia de gestão é disseminada pela controladoria como unidade administrativa, por meio do responsável que desempenha suas funções.

A controladoria foi conceituada por Nakagawa (1995: 14) a partir da relação entre as funções do controller e as funções de controladoria, ressaltando que "os modernos conceitos de controladoria indicam que o controller desempenha sua função de organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa".

Borinelli (2006: 198) definiu a controladoria como "órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas". Este autor explicou a controladoria sob os aspectos: (a) conceitual, sendo a forma de organizar determinadas atividades e funções dentro de uma ou mais unidades da entidade que recebem esse nome ou similar; (b) procedural, sendo o conjunto de atividades, funções e artefatos de controladoria; e (c) organizacional, que compreende a formalização do órgão na estrutura do sistema organizacional das empresas.

3.1. Estrutura da controladoria

A posição da controladoria na estrutura organizacional pode ser definida a partir da função do controller. Figueiredo & Caggiano (2004: 27) reportaram que, "embora o delineamento da função e da posição do executivo possa variar de uma

empresa para outra, existe um conceito que é comumente observado quanto ao *controller*". Suas funções e suas práticas não são restritas somente à contabilidade; espera-se que ele tenha conhecimento e visão ampla em relação à contabilidade gerencial, que participe no desenvolvimento de atividades como planejamento, controle, informações, e da própria contabilidade, dentre outras funções voltadas para administração e supervisão de cada atividade que tenha impacto no desempenho da empresa. Os autores explicaram que "o *controller* tem como base direcionadora de suas funções a busca da eficácia organizacional".

Kanitz (1976) relatou que os primeiros *controllers* eram profissionais da área contábil ou financeira, por se relacionarem diretamente com a presidência e estarem familiarizados com números e controles. Assim, a função da controladoria é subordinada diretamente à presidência da empresa. No contexto organizacional, a controladoria pode estar inserida como órgão de linha ou de *staff*.

A posição do órgão controladoria na estrutura organizacional de entidades foi investigada por Borinelli (2006), considerando duas abordagens: a quem a controladoria está ou deve estar subordinada no organograma da entidade; e se ela exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*. Considera-se órgão de *staff* aquela unidade organizacional que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria.

Figueiredo & Caggiano (2004: 29) entenderam que "a controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional", levando em conta o estilo de gestão e as atividades desenvolvidas na empresa, com vistas a atingir objetivos determinados e resultados específicos.

A abordagem de diversos autores sobre a controladoria como um órgão de *staff* foi destacada por Mosimann & Fisch (1999: 89): "a controladoria é um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados". Estes autores ressaltaram ainda que "a controladoria, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas".

Borinelli (2006) referiu-se à controladoria como órgão do sistema formal das organizações explicou que, depois de definidos a base conceitual e os procedimentos da controladoria, o passo seguinte é organizar. E, para isso, deve-se definir estrutura da unidade na organização que desempenha atividades e funções de controladoria. Além disso, deve-se definir a unidade da controladoria como órgão ou setor, são delineados sua missão e seus objetivos e estes deverão estar de acordo com o desejo e necessidade da empresa.

A controladoria como um órgão administrativo conforme Mosimann & Fisch (1999: 88), tem estabelecido "missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema de uma empresa". Entende-se que, dessa forma, as práticas de controladoria são desempenhadas na empresa e na controladoria como unidade administrativa.

3.2. Práticas da controladoria

Para atender às necessidades e aos objetivos das empresas, a prática da controladoria deve ser contínua, utilizando-se das informações contábeis no processo de gestão, tendo como finalidade garantir o controle e os resultados da empresa. Isso corresponde à integração dos esforços das diversas áreas de acordo com os sistemas subsistemas utilizados.

Beuren (2002: 21) destacou que "a expansão dos negócios de muitas organizações e o consequente aumento de sua complexidade trouxe [sic] a necessidade da criação da controladoria". Ela ainda explicou que, se a controladoria está formalizada, a alta administração da empresa delega mais responsabilidades e, assim, amplia a dimensão quanto aos temas que a controladoria abrange bem como suas atribuições.

É prática da controladoria, segundo Roehl-Anderson & Bragg (1996), direcionar a administração da empresa e os gestores da organização, conduzindo-os à busca de informações consistentes para melhor planejar os rumos a serem seguidos pela empresa e para que seus esforços sejam produtivos.

Neste sentido, de acordo com Beuren (2002: 36), organizações identificam e "divulgam a missão,

visão e a filosofia da empresa, criam códigos de conduta dos administradores, códigos de ética para os empregados, entre outros documentos formais que procuram explicitar as crenças e valores dos proprietários e das pessoas que dirigem a empresa".

Assim se estabelecem as práticas de controladoria, iniciando-se com a missão, os objetivos, as funções, e finalizando-se com a definição dos instrumentos a serem utilizados pela controladoria.

3.2.1. Missão e objetivos da controladoria

Ao implantar-se a controladoria como órgão ou setor, são definidos sua missão e seus objetivos, e estes deverão estar de acordo com o desejo e a necessidade da empresa. Figueiredo & Caggiano (2004: 24-26) enfatizaram que a missão da empresa "significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência da empresa", enquanto que "a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global".

Beuren (2002) lembrou que é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa com o objetivo de melhorar a tomada de decisões, bem como de propor o aperfeiçoamento dos mecanismos de planejamento e de controle gerencial. Isto ocorre por meio de construção de modelos, aplicações da pesquisa operacional e uso da estatística, dentre outros recursos que possam tornar o sistema de informações, sob sua responsabilidade, mais eficaz.

A estrutura e a organização da controladoria devem ser estabelecidas de acordo com a existência e as necessidades de outras áreas, conforme o tipo da organização empresarial. Em relação aos aspectos organizacionais, Borinelli (2006) referiu-se à controladoria como órgão do sistema formal das organizações e explicou que, depois de definidos a base conceitual e os procedimentos da controladoria, o passo seguinte é organizar. E, para isso, deve-se definir a estrutura da unidade na organização que desenvolve atividades e funções de controladoria.

Para Borinelli (2006), a definição da missão da controladoria é importante porque as atividades e os objetivos das organizações são segmentados por

áreas de responsabilidade, de modo que a missão seja cumprida. Porém, para o desempenho das práticas atribuídas à controladoria de acordo com a missão e objetivos estabelecidos, faz-se necessário definir e compreender os instrumentos utilizados pela controladoria.

3.2.2. Instrumentos da controladoria

As funções de controladoria nem sempre têm a mesma denominação teórica, mas seu objetivo e suas atribuições são específicos nos processos da organização. Para que ocorra o envolvimento da controladoria na empresa, são definidas suas funções, que, para ser realizadas, precisam de instrumentos.

Frezatti (2006: 36) comentou que "o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados". Borinelli (2006: 198) reportou os artefatos de contabilidade gerencial e controladoria, conforme demonstrado no Quadro 1.

Borinelli (2006) explicou que estes artefatos foram definidos nas pesquisas realizadas por Frezatti (2006) e Soutes (2006), que levantaram, na prática, os artefatos mais utilizados pelas organizações por eles pesquisadas. O autor em foco destacou que a segregação em grupos foi a mesma utilizada por Soutes (2006), exceto "gestão de custos interorganizacionais", "análise de cadeia de valor", "planejamento tributário", "mapa de gestão de riscos", que não foram considerados por Soutes (2006). Porém, devido à importância destes artefatos, ele os incluiu, classificando-os como filosofias e modelo de gestão, por serem, também, como os demais artefatos relacionados, utilizados no desempenho das funções de controladoria.

Na concepção de Roehl-Anderson & Bragg (1996), o desempenho das funções de controladoria e a estrutura de controle da organização envolvem um conjunto de normas e procedimentos, que são estabelecidos para que a organização alcance seus objetivos. Os referidos autores enfatizaram que esses procedimentos de controle podem ser utilizados em todas as atividades da empresa.

Quadro 1: Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
<ul style="list-style-type: none"> – Custeio por absorção – Custeio baseado em atividades – Custeio pleno ou integral – Custeio variável – Custeio direto – Custo padrão – Custo de reposição – Custeio meta – Custeio do ciclo de vida – <i>Total cost of ownership</i> (TCO) 	<ul style="list-style-type: none"> – Preços de transferência – Moeda constante – Valor presente – Retorno sobre o investimento – Retorno sobre o patrimônio líquido – <i>Benchmarking</i> – <i>Economic value added</i> (EVA) – <i>Market value added</i> (MVA) 	<ul style="list-style-type: none"> – Planejamento (estratégico e operacional) – Orçamento – Simulação – <i>Beyond budgeting</i> – Contabilidade por responsabilidade – <i>Kaizen-Just in time</i> (JIT) – Teoria das restrições – Gestão baseada em atividades – Gecon (modelo de gestão econômica) – <i>Balanced scorecard</i> (BSC) – Gestão baseada em valor (VBM) – Gestão de custos interorganizacionais – Análise de cadeia de valor – Planejamento tributário – Mapa de gestão de riscos

Fonte: adaptado de Borinelli (2006: 198).

Beuren (2002) referiu que é ao *controller*, profissional responsável pela área de controladoria, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades, visto que ele é o responsável pelo sistema de informações da empresa. É atribuição da controladoria envolver-se com a empresa e manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

4. MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de levantamento. Gil (1999) explicou que a principal finalidade da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população, utilizando-se de técnicas padronizadas para a coleta de dados. Triviños (1995) advertiu que o estudo descritivo exige do pesquisador, dentre outras delimitações, que ele determine a população, a amostra, os objetivos, as variáveis e todos os levantamentos relacionados à pesquisa.

A população desta pesquisa consistiu **das 55 empresas listadas no anuário 500 Melhores e Maiores, da revista Exame** que, de acordo com o estudo de Oro (2006), se caracterizam como familiares. Essas empresas foram contatadas e um questionário foi encaminhado ao *controller* ou respon-

sável pela controladoria. A amostra por acessibilidade compreendeu as 12 empresas que responderam ao instrumento de pesquisa enviado por correio eletrônico.

Obteve-se retorno de 15 empresas informando que não participariam desta pesquisa; dessas organizações, seis não indicaram o motivo. Uma delas relatou que a não participação era decorrente de muitas solicitações de empregados e, também, de solicitações externas para pesquisas, sendo a prioridade responder às solicitações internas. Outras oito empresas justificaram que, devido ao recebimento de muitas solicitações para responderem pesquisas, foi normatizado que não haveria resposta a questionários e entrevistas e que todas as informações sobre a empresa estavam disponíveis em sua página na Internet.

Os dados de cada empresa respondente foram analisados com enfoque qualitativo e quantitativo. Triviños (1995: 118) reportou que toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa apresenta-se como alternativa e de expressão genérica, que comprehende atividades de investigação as quais podem ser definidas como específicas, enquanto que a pesquisa quantitativa é a investigação que ocorre baseada na estatística. Para a análise, foi utilizada a estatística descritiva, basicamente frequência con-

a tabulação dos dados e elaboração de tabelas para demonstração dos dados coletados.

As limitações desta pesquisa estão relacionadas ao instrumento de coleta de dados. Devido à forma de aplicação do questionário, não houve acompanhamento do pesquisador durante as respostas, o que impede eventual esclarecimento no caso de o respondente não compreender a pergunta. Há também a possibilidade de o respondente não ter lembrado ou não ter acesso a informações sobre mudanças ou ocorrências passadas que podem ser relevantes para a pesquisa.

5. RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção, descrevem-se os dados da pesquisa que compreendem o perfil dos respondentes e a caracterização das empresas pesquisadas. Em seguida, reporta-se à estrutura da controladoria e descrevem-se as práticas da controladoria nas organizações estudadas.

5.1. Perfil dos respondentes

No perfil dos respondentes da pesquisa, destacam-se, inicialmente, o gênero e a faixa de idade; depois, a função que exercem na empresa e o tempo em que executam a função; e finaliza-se com a formação acadêmica dos respondentes. Na Tabela 1, evidenciam-se o gênero e a faixa etária dos respondentes da pesquisa.

Na Tabela 1, observa-se que 25% dos respondentes são do sexo feminino, totalizando três mulheres; e 75% do sexo masculino, nove homens. Portanto, prevalece o gênero masculino na função de

controller ou função equivalente nas empresas pesquisadas.

Verifica-se que a faixa de idade dos respondentes está acima de 35 anos de idade. Assinalaram a faixa de idade de 35 a 45 anos sete respondentes; entre 45 e 55 anos, quatro respondentes; e acima de 55 anos de idade, um respondente.

Para verificar o nível hierárquico do respondente da pesquisa e se foi o *controller* ou responsável pela controladoria que respondeu ao questionário, perguntou-se a função e o tempo em que o respondente encontrava-se na função. Na Tabela 2, apresentam-se as funções assinaladas pelos respondentes e o tempo em que exercem a função.

Na Tabela 2, constam três respostas com a função *controller*, representado 25%. Constam também um gerente de finanças e controladoria, um *controller* corporativo e um contador e gerente contábil, cada função representando 8,34% das respostas. Representando 16,64%, há dois gerentes de controladoria. E outras quatro respostas indicaram a função gerente de contabilidade, representado 33,34% das respostas. Portanto, verifica-se que as funções exercidas pelos respondentes da pesquisa estão relacionadas com controladoria, contabilidade e finanças.

No que concerne ao tempo em que os respondentes exercem funções na controladoria, além de verificar a experiência dos respondentes, o intuito foi constatar uma das características das empresas familiares, que é a permanência dos envolvidos com a empresa por um período maior. Verifica-se, na Tabela 2, que seis dos respondentes exercem a função na controladoria até cinco anos. De cinco a dez anos, há três respondentes. E

Tabela 1: Gênero e faixa etária dos respondentes da pesquisa

Gênero	Número de respondentes	%
Feminino	3	25,00
Masculino	9	75,00
Total	12	100
Faixa de idade	Número de respondentes	%
De 35 a 45	7	58,33
De 45 a 55	4	33,33
Acima de 55	1	8,34
Total	12	100

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2: Função dos respondentes na empresa e tempo na função

Função dos respondentes	Número de respondentes	%
Gerente de finanças e controladoria	1	8,34
Gerente contábil	4	33,34
Controller	3	25,00
Controller corporativo	1	8,34
Contador e gerente contábil	1	8,34
Gerente de controladoria	2	16,64
Total	12	100
Tempo na função	Número de respondentes	%
Até 5 anos	6	50,00
De 5 até 10 anos	3	25,00
Acima de 10 anos	3	25,00
Total	12	100

Fonte: dados da pesquisa.

também três respondentes estão na função há um tempo superior a dez anos.

A formação acadêmica dos respondentes, tanto nos cursos de graduação como de pós-graduação apontados, tem relação com a função que exercem. No que diz respeito ao curso de graduação, observa-se que a maioria dos respondentes tem graduação em Ciências Contábeis, totalizando nove respondentes, outros dois têm graduação em Administração e um tem graduação em Economia.

Quanto ao curso de pós-graduação, observa-se que seis dos respondentes participaram de curso de especialização *lato sensu* com foco em controladoria, gerência de custos e administração de empresas, enquanto que outros seis cursaram *Master Business Administration* (MBA) voltado às áreas de controladoria e finanças, controladoria e logística, gestão empresarial e negócios.

Entende-se que, de acordo com a formação dos respondentes e também com o tempo em que exercem a função na controladoria, são qualificados e possuem conhecimentos para responder ao questionário aplicado, o que confere maior confiabilidade às respostas.

5.2. Caracterização das empresas pesquisadas

Neste tópico, descrevem-se as características gerais das empresas participantes desta pesquisa, destacando-se o tipo de organização societária, o

tempo em que estão em atividade e a localização, além de algumas características familiares encontradas.

Encontraram-se, dentre as 12 empresas respondentes, cinco que são sociedades empresárias limitadas, três sociedades anônimas de capital fechado e quatro empresas sociedades anônimas de capital aberto.

Com relação ao tempo em que as empresas estão em atividade, os dados analisados mostram que todas apresentam tempo de atividades superior a 40 anos. Dentre as 12 empresas, encontram-se uma próxima de cem anos e uma já centenária. Estes dados mostram a longevidade das empresas familiares.

As empresas pesquisadas estão localizadas em seis Estados brasileiros: Goiás, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, São Paulo e Santa Catarina. Segundo Srou (1998), cada empresa apresenta uma cultura individual, mas com influência do país e da região onde está estabelecida. O autor destacou, também, que a cultura da empresa é influenciada pelos que a administraram.

Quanto às características familiares, verificou-se que, em seis das empresas pesquisadas, o fundador está presente na administração da sociedade. Nas empresas em que o fundador não permanece na administração, em três delas houve sucessão do fundador, sendo que, em duas delas, a sucessão foi por membro da família do respectivo fundador. Nestes dados, confirma-se a influência dos fundadores, pois estes permanecem na administra-

ção e mantêm cargos de liderança e/ou participam no conselho de administração.

Outra característica familiar encontrada é com relação à existência de membros da família do fundador ocupando cargos na administração da empresa e o grau de parentesco. Identificou-se, em oito empresas, a existência de membros da família do fundador, tanto da primeira como da segunda geração, ocupando cargos na empresa, e a maioria dos cargos ocupados são de confiança na gestão. Foram encontradas características familiares também entre os empregados e nas formalidades de convivência nas empresas.

No que se refere à quantidade de empregados, a maioria possui acima de três mil empregados, sendo que quatro empresas têm acima de seis mil empregados. E, quanto à média de anos que os empregados trabalham nas empresas, em seis delas é de cinco anos. Quanto ao grau de parentesco dos empregados com o fundador, somente dois respondentes informaram que têm empregados com grau de parentesco com o fundador, sendo de primeira e segunda geração.

No que concerne às formalidades de convivência nas empresas, constatou-se que sete empresas adotam formalidades no tratamento entre as pessoas. Cinco empresas têm normas para conduzir reuniões e destacam regras básicas que estabelecem formalidades seguidas na realização de reuniões.

5.3. Estrutura formal da controladoria

Para verificar a existência do departamento de controladoria e a posição hierárquica que ocupavam, foi solicitado aos respondentes que assinalassem em uma das questões as alternativas “sim” ou “não”, e, no caso de existir o departamento, foi pedido que marcassem uma das alternativas, se era órgão de linha ou órgão de staff.

Tabela 3: Existência e posição hierárquica da controladoria

Possui o departamento	Número de empresas	%	Posição hierárquica	Número de empresas	%
Sim	8	66,66	Órgão de staff	6	75,00
Não	4	33,34	Órgão de linha	2	25,00
Total	12	100,00	Total	8	100

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 3, evidencia-se a situação das empresas quanto a possuírem ou não o departamento denominado controladoria, a posição hierárquica que o departamento ocupava no organograma da empresa e o ano de implantação.

Verifica-se que, em oito empresas, a controladoria existe como departamento formalizado, representando 66,66% das organizações. Em quatro empresas, que representam 33,34%, o departamento denominado controladoria não existe.

Com relação à hierarquia do departamento de controladoria nas empresas pesquisadas, em seis das empresas foi apontada como órgão de linha e, em duas, como órgão de staff. Estes dados corroboram Mosimann & Fisch (1999), segundo os quais a controladoria é um órgão de staff, sendo que cada gestor tem autoridade para controlar a área em que atua e é responsável pelos resultados, não tendo possibilidade de controlar totalmente outras áreas, e sim prestar assessoria no controle e informar à administração os resultados das demais áreas.

Sobre a estrutura da controladoria nas empresas pesquisadas, foi investigado se a controladoria tem uma missão estabelecida e quais são os objetivos da controladoria ou das funções da controladoria nas empresas pesquisadas. Apresentam-se, na Tabela 4, as respostas das empresas pesquisadas.

Nota-se, na Tabela 4, que quatro (33,34%) das empresas têm sua missão definida para o departamento de controladoria e seis (50,00%) não têm a missão definida. Além disso, duas (16,66%) responderam que não sabem se existe ou qual é a missão da controladoria na empresa.

No caso de existir uma missão estabelecida, foi solicitado aos respondentes que especificassem a missão da controladoria. Transcreve-se, no Quadro 2, a missão especificada por quatro respondentes.

Tabela 4: Missão da controladoria

Missão definida	Número de empresas	%
Sim	4	33,34
Não	6	50,00
Não sabe	2	16,66
É confidencial	0	0,00
Total	12	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 2: Missão da controladoria nas empresas pesquisadas

Empresas	Missão
A	"A missão da controladoria é fornecer, por meio de uma análise de dados, informações onde se consiga discutir os rumos a seguir da empresa, observando as tendências mercadológicas e organizacionais".
B	"Auxiliar a empresa na continuidade de aprimorar os processos, para gerar lucros, garantir a integridade e a capacitação da empresa".
C	"A missão da controladoria é prover a alta administração e a presidência com as informações passadas, presentes e futuras de desempenho do negócio. Planejar, implantar e controlar métricas de acompanhamento de desempenho, dando suporte para o planejamento estratégico da organização".
D	"A controladoria existe para prestar informações com qualidade e velocidade, que permitam decisões mais esclarecidas em todos os âmbitos da empresa".

Fonte: dados da pesquisa.

A missão da controladoria, segundo Mosimann & Fisch (1999), deve estar de acordo com o desejo e a necessidade da empresa. Analisando-se o Quadro 3, observa-se que a missão da controladoria descrita pelos respondentes está de acordo com a base teórica deste estudo.

Quanto aos objetivos da controladoria, foram relacionadas cinco alternativas para assinalar e disponibilizado um espaço para descrição de outros objetivos que não estivessem na relação. Após destacar os objetivos da controladoria, solicitou-se a cada respondente informar onde os objetivos foram definidos expressamente. Na Tabela 5, cons-

tam os objetivos assinalados e outros objetivos descritos pelos respondentes.

Os respondentes das 12 empresas pesquisadas assinalaram e/ou indicaram os objetivos que constam na Tabela 5. Em 75,00% das empresas, foi assinalado "garantir informações adequadas ao processo decisório" e "criar condições para se exercer o controle"; em 66,66%, "coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional"; em 58,33% "zelar pelo bom desempenho da organização" "sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros, de acordo com as necessidades dos gestores e de seus subordinados"; e, em 8,33% "planejar ações que reduzam custos à organização".

Tabela 5: Objetivos da controladoria

Objetivos da controladoria	Número de respostas	%
Criar condições para exercer o controle	9	75,00
Garantir informações adequadas ao processo decisório	9	75,00
Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional	8	66,66
Zelar pelo bom desempenho da organização	7	58,33
Sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros	7	58,33
Planejar ações que reduzam custos à organização	1	8,33

Fonte: dados da pesquisa.

Nas respostas sobre o local da definição expressa dos objetivos da controladoria, os respondentes destacaram os seguintes aspectos: normas internas do grupo; funções de cada área da controladoria, sem formalização; instruções internas de trabalho; relatórios de procedimentos internos.

Os dados coletados e aqui relatados permitem observar a existência da estrutura formal da controladoria nas organizações pesquisadas. Entretanto, este estudo objetiva também conhecer as práticas da controladoria nas empresas.

5.4. Práticas da controladoria nas empresas pesquisadas

As práticas de controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos com normas e regras que, quando desempenhadas conforme a área de abrangência da controladoria, viabilizam a utilização dos instrumentos de controladoria. Burns & Scapens (2000: 7) explicaram que, "a partir do momento que as práticas se constituam como regras organizacionais e rotinas, inicia-se o processo institucional". Os referidos autores demonstraram a importância organizacional das rotinas e instituições, enfatizando que elas amoldam processos institucionais aos novos instrumentos da contabilidade gerencial e de administração.

Para compreender a missão e os objetivos, faz-se necessário compreender, além do seu conceito e sua estrutura na organização, suas práticas, os instrumentos e os procedimentos utilizados por ela, bem como sua área de abrangência.

5.4.1. Instrumentos da controladoria

Os instrumentos utilizados pela controladoria ou pelas funções da controladoria nas empresas pesquisadas são os demonstrados na Tabela 6.

Os dados da Tabela 6 evidenciam que, em relação aos métodos, critérios e sistemas de custeio, 58,33% utilizam "custeio por absorção" e 58,33% utilizam "custeio variável". "Custo padrão" é utilizado por 41,66% das empresas, 16,66% utilizam "custeio-meta". Um dos respondentes indicou "custeio ABC" (8,33%).

Dos métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, o mais utilizado é "retorno sobre o investimento" (75%); em seguida, "preços de transferência" (41,66%). "Valor presente" aparece com 25,00% e "moeda constante", com 16,66%.

Em relação aos instrumentos de filosofia e modelos de gestão, o "orçamento" é utilizado em 83,33% das empresas; logo em seguida, aparece "planejamento tributário", com 75%. "teoria das

Tabela 6: Instrumentos da controladoria

Métodos, critérios e sistemas de custeio	Número de respostas	%
Custeio por absorção	7	58,33
Custeio variável	7	58,33
Custo padrão	5	41,66
Custeio-meta	2	16,66
Custeio ABC	1	8,33
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Número de respostas	%
Preços de transferência	5	41,66
Valor presente	3	25,00
Moeda constante	2	16,66
Retorno sobre o investimento	9	75,00
Filosofias e modelos de gestão	Número de respostas	%
Orçamento	10	83,33
Teoria das restrições	1	8,33
Planejamento tributário	9	75,00
Kaizen	1	8,33
KPIs	1	8,33

Fonte: dados da pesquisa.

restrições" aparece com 8,33% e "Kaizen", também com 8,33%. O instrumento "KPIs" (Key Performance Indicators ou indicadores-chave de desempenho) foi relacionado por um dos respondentes (8,33%).

5.4.2. Procedimentos da controladoria

Quanto aos procedimentos, procurou-se averiguar a existência de procedimentos padronizados na controladoria ou nas funções que representam a controladoria nas empresas. A existência de procedimentos padronizados na controladoria encontrada consta na Tabela 7.

Observa-se, na Tabela 7, que dez (83,34%) das organizações adotam procedimentos padronizados na controladoria ou nas funções que representam a controladoria nas empresas. Em duas (16,66%) empresas, os procedimentos adotados não são padronizados.

5.4.3. Área de abrangência da controladoria

Com relação à abrangência da controladoria foram relacionadas cinco alternativas para assinalar e disponibilizado um espaço para descrição de outras áreas que não estivessem na relação. Constam, na Tabela 8, as áreas assinaladas e as áreas descritas pelos respondentes.

Os respondentes das 12 empresas pesquisadas assinalaram as áreas de abrangência da controladoria que constam na Tabela 8. Verifica-se que 91,66% têm como área de abrangência da controladoria "contabilidade geral", "contabilidade de custos", "planejamento e controle". Em 75,00%, área de abrangência é "contabilidade fiscal tributária".

Foram assinaladas pelos respondentes em duas (16,66%) das respostas as áreas de abrangência

Tabela 7: Procedimentos padronizados na controladoria

Procedimentos padronizados	Número de respostas	%
Sim	10	83,34
Não	2	16,66
Total	12	100,00

Fonte: dados da pesquisa..

Tabela 8: Áreas de abrangência da controladoria

Áreas de abrangência	Número de respostas	%
Assessoria jurídica	1	8,33
Atendimento à CVM	1	8,33
Auditoria interna	2	16,66
Contabilidade geral	11	91,66
Contabilidade de custos	11	91,66
Contabilidade fiscal ou tributária	9	75,00
Controle de qualidade	1	8,33
Formação do preço de venda	1	8,33
Gestão de vendas	1	8,33
Legislação de informações gerenciais	1	8,33
Legislação societária	1	8,33
Novos negócios	1	8,33
Orçamento econômico-financeiro	2	16,66
Planejamento e controle	11	91,66
Recursos humanos	1	8,33
Relatórios gerenciais	2	16,66
Relação com investidores	2	16,66
Setor de pessoal	2	16,66
Tecnologia da informação	1	8,33

Fonte: dados da pesquisa.

"auditoria interna", "orçamento econômico financeiro", "relatórios gerenciais", "relação com investidores" e "setor de pessoal".

Para uma empresa (8,33%), a área de abrangência definida como alternativa na questão foi "assessoria jurídica", "atendimento à CVM", "controle de qualidade", "formação do preço de venda", "gestão de vendas", "legislação de informações gerenciais", "legislação societária", "novos negócios", "recursos humanos" e "tecnologia da informação".

5.4.4. Normas e regras elaboradas e implementadas

Demonstra-se, na Tabela 9, se foram ou não implementadas as normas como regras na controladoria das empresas respondentes.

Os dados da Tabela 9 indicam a implementação das normas elaboradas como regras em 41,66% das empresas, sendo que 58,34% das empresas não implementaram normas como regras na controladoria.

Para conhecer as normas, de acordo com as cinco empresas que tiveram normas elaboradas e implementadas, apreciam-se, na Tabela 10, as novas normas.

Observam-se diferentes normas elaboradas na controladoria de cinco empresas que passaram por processo de mudanças. Verifica-se que 20,00% delas implementaram *business simulation*, 40,00% indicaram a criação de área específica para gestão de acompanhamento. Em 20,00%, houve a criação de plano anual de melhoria contínua por cliente, 20,00% implementaram ferramentas de apuração de resultados, 20,00% modificaram as instruções de trabalho, e em 20,00% das organizações foi implantada a metodologia de modelos de rentabilidade de negócios. Foram implementados procedimentos de controle em 20,00%, resultados por unidade de negócios em 20,00%, e sistema de gestão integrado em 20,00%.

Observou-se, ainda, que os procedimentos alterados foram formalizados em três das empresas que tiveram alterações nos procedimentos, mas foram divulgados nas cinco empresas que apresentaram modificações. As formalizações das alterações foram realizadas de maneira escrita, como normativas internas, instruções de trabalhos e treinamentos periódicos, anexadas no código de ética e em regulamentos de normas internas.

A divulgação das formalizações dos procedimentos alterados foi realizada somente no ambien-

Tabela 9: Normas elaboradas e implementadas como regras

Implementação das normas elaboradas	Número de respostas	%
Sim	5	41,66
Não	7	58,34
Total	12	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 10: Normas elaboradas e implementadas

Normas elaboradas	Número de empresas	%
<i>Business simulation</i>	1	20,00
Controles de resultado por unidade de negócios	1	20,00
Criação de área específica para gestão e acompanhamento	2	40,00
Criação de plano anual de melhoria contínua por cliente	1	20,00
Implementação de ferramentas de apuração de resultados	1	20,00
Implantação de metodologia de modelos de rentabilidade dos negócios	1	20,00
Implementação de procedimentos de controle	1	20,00
Implantação de sistema de gestão integrado	1	20,00
Modificação nas instruções de trabalho	1	20,00

Fonte: dados da pesquisa.

te interno das empresas, por meio de jornais, murais, sistemas integrados internos, reuniões, treinamentos, relatórios internos de comunicação, apostilas e via intranet.

Com a análise dos dados, depreende-se que as práticas de controladoria ocorrem nas empresas com características familiares conforme a necessidade de mudanças e/ou de permanência das práticas em suas atividades.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou investigar a estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de survey. Os dados foram levantados por intermédio de questionário enviado para o endereço eletrônico de 55 empresas listadas no anuário *500 Melhores e Maiores*, da revista *Exame*, caracterizadas como familiares. Foram recebidos 12 questionários, cujas empresas compõem a amostra da pesquisa.

Foram encontradas diversas características familiares nas empresas pesquisadas, conforme preconizado na literatura. Na composição do capital, oito delas mantêm seu capital fechado, cinco sociedades limitadas e três sociedades anônimas de capital fechado. Em relação ao tempo em que estão em atividade, a maioria está consolidada, com mais de 40 anos de atuação no mercado. A sucessão do fundador ocorreu em três empresas, sendo que, em duas delas, o sucessor é membro da família do fundador. Observou-se, também, que o fundador, mesmo não estando na administração da empresa, permanece com alguma função que o mantém em contato com a organização, no conselho de administração, por exemplo.

Com relação ao fundador, foi constatado, em oito empresas, a existência de membros da família do fundador ocupando cargos na empresa, tanto da primeira como da segunda geração, sendo que

a maioria dos cargos ocupados é de confiança. Também foram identificadas características familiares na média de anos em que os empregados estão trabalhando nessas empresas, e no grau de parentesco de alguns deles com o fundador. Também verificaram-se características familiares nas formalidades do convívio, por meio do tratamento formal entre as pessoas e nas normas e regras básicas para realização de reuniões nessas empresas.

Quanto à existência da controladoria, constatou-se que oito das empresas investigadas possuem o departamento de controladoria implantado desde o final dos anos 1990 e início dos anos 2000. Na maioria delas (75%), a controladoria é órgão de staff. No que concerne às funções de controladoria, bem como sua abrangência e seus instrumentos, todas as empresas as mantêm com atribuições conforme suas necessidades e seus objetivos.

Observou-se que dez empresas possuem procedimentos padronizados na controladoria, mesmo assim foram elaboradas e implementadas normas na controladoria dessas organizações. As normas foram divulgadas sob a forma escrita. Assim, entende-se que as empresas formalizaram as normas e alterações de procedimentos.

Conclui-se que as práticas da controladoria nas empresas com característica familiar investigadas são desempenhadas de acordo com área de abrangência, procedimentos padronizados, funções e instrumentos da controladoria e conforme as crenças e os valores do sistema familiar.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações deste trabalho, recomenda-se replicar a pesquisa utilizando-se de outros critérios para delimitar a amostra de empresas com caracterizadas como familiar. Recomenda-se, também, pesquisar os usuários da controladoria envolvidos nas tarefas e práticas, no ambiente interno e em outras áreas, procurando conhecer a existência, quais são e a forma de uso dos instrumentos de controladoria em suas práticas.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio & PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 341-355.
- BELLET, William; DUNN, Barbara; HECK, Romana K. Z.; PARADY, Peter; POWELL, John & UPTON, Nancy Bowman. Family business as a field of study. Boston, 2002. Disponível em: <<http://www.fambiz.com/Orgs/Cornell/articles/real/ifbpa.cfm>>. Acesso em: 09 de março de 2007.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.15-38.
- BERNHOEFT, Renato. *Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida*. São Paulo: Nobel, 2002.
- BORINELLI, Márcio L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. São Paulo, 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA-USP.
- BORNHOLDT, Werner. *Governança na empresa familiar: implantação e prática*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- BURNS, John & SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 3-25, March, 2000.
- DONNELLEY, Robert G. A empresa familiar. Tradução de Carlos Osmar Bertero. *Revista de Administração de Empresas da FGV*, v. 7, n. 23, p. 162-198, São Paulo, outubro/dezembro, 1967 (originalmente publicado em *Harvard Business Review*, v. 42, n. 4, julho/agosto, 1964).
- FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GERSICK, Kelin E.; DAVIS, John A.; HAMPTON, Marion McCollon & LANSBERG, Ivan. *De geração para geração: ciclos de vida da empresa familiar*. Tradução de Nivaldo Montingelli Júnior. 2. ed. São Paulo: Negócio, 1997.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudo de caso*. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LETHBRIDGE, Eric. Tendências da empresa familiar no mundo. *Revista do BNDES*, n. 7, Rio de Janeiro, junho, 1997. Disponível em: <http://www.bnnes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bnnes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev707.pdf>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2007.
- LODI, João Bosco. *A empresa familiar*. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello & FISCH, Silvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- ORO, Ieda Margarete. *Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados*. 2006. 168f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau: Furb.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M. & BRAGG, Steven M. *Manual del controller: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Tradução de Gloria Hillers Luque. Bilbao: Deusto, 1996.
- SROUP, Robert Henry. *Poder, cultura e ética nas organizações*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo da Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- USSMAN, Ana Maria. *Empresas familiares*. Lisboa: Sílabo, 2004.