
ADEQUAÇÃO DOS CONTROLES DE GESTÃO ÀS CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS EM EMPRESA FAMILIAR DO RAMO DE PAPEL E CELULOSE

*ADAPTATION OF MANAGEMENT CONTROLS TO ENVIRONMENTAL CONTINGENCIES IN
A FAMILY RUN PAPER AND CELLULOSE COMPANY*

Everaldo Leonel de Oliveira

*Mestrando do Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis na Universidade Regional de
Blumenau – FURB.*

E-mail: eloliveira@facinter.br

Ilse Maria Beuren

*Doutora em Controladoria e Contabilidade pela
Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade da Universidade de São Paulo
(FEA/USP);*

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

E-mail: ilse@furb.br

Recebido: 07/08/2008 2ª versão: 07/01/2009

Aprovado: 17/05/2009

RESUMO

O processo de gestão das empresas familiares é influenciado por mudanças no ambiente interno e externo, devido a situações contingenciais. Assim, o estudo objetiva investigar a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, do tipo estudo de caso, com abordagem qualitativa e análise de conteúdo. Os dados da pesquisa foram levantados por meio de entrevista direta com o *controller* da empresa e por questionário estruturado aplicado ao gerente de TI. Os resultados mostram que a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais requer primeiramente mudanças de hábitos e comportamentos dos empregados e gestores; desenvolvimento, adequação e readequação de tecnologias voltadas à administração da informação; treinamento e retreinamento constante dos empregados e gestores. O processo de mudanças está acontecendo gradualmente na empresa pesquisada e os empregados e gestores vêm sendo preparados para superar eventual resistência. Conclui-se que os resultados obtidos com a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais foram favoráveis ao crescimento da empresa analisada, como também necessários para que consiga reagir às mudanças que o ambiente lhe impõe constantemente.

Palavras-Chave: Controles de gestão; Contingências ambientais e Empresa familiar.

ABSTRACT

Due to contingency situations, the management process in family companies is influenced by changes in the internal and external environment. Thus the objective of the study was to investigate the adaptation of management controls to environmental contingencies in a family run paper and cellulose company. The research is characterized as descriptive, of the case study type with a qualitative approach and analysis of content. Research data was gathered by means of direct interview with the company comptroller and by structured questionnaire given to the IT manager. Results showed that adaptation of management controls to environmental contingencies primarily require changes of habits and behaviors of the employees and managers; development, adaptation and re-adaptation of technologies related to information management and constant training and re-training of employees and managers. The process of change is happening gradually in the company researched and employees and managers have been being prepared in order to overcome eventual resistance. It was concluded that the results obtained with adaptation of management controls to environmental contingencies were favorable to the growth of the company analyzed, as well as being necessary for being able to react to changes that environment constantly imposes on the company.

Keywords: *controls; Environmental contingencies and Family company.*

1. INTRODUÇÃO

O crescimento e desenvolvimento econômico mundial são fortemente marcados pela presença de empresas familiares. Estima-se que no Brasil, elas representam o tipo de organização que mais cresce no país, sendo responsáveis por 60% dos empregos diretos e por 48% da produção nacional, desde os grandes conglomerados nacionais, base da economia de bens de capital, até os pequenos e médios empreendimentos, responsáveis pela geração de 2 milhões de empregos diretos (GUEIROS, 1998). No dossiê Retrato de Família (2003) consta que os negócios familiares respondem por metade do Produto Interno Bruto (PIB) mundial.

A empresa familiar é importante para o país em diversos campos. Sob a perspectiva social, representa uma das maiores geradoras de emprego, com uma descentralização dos pólos regionais de desenvolvimento. Sob o prisma econômico, produz um aumento do mercado consumidor, bem como melhor distribuição de renda, por meio de seus mecanismos de demanda de empregos e oferta de produtos (BERNHOEFT, 1991).

No entanto, segundo Lodi (1998), empresas familiares enfrentam desafios típicos, tais como: conflitos entre família e empresa, excesso de personalização dos problemas administrativos, uso indevido de recursos, falta de planejamento financeiro, resistência à modernização, emprego e promoção de parentes por favoritismo e não por competência comprovada. Essas características podem comprometer a formação de uma gestão profissionalizada, e até mesmo a continuidade dos negócios, principalmente no período de sucessão. Segundo o dossiê Retrato de Família (2003), são poucas as empresas que sobrevivem às mudanças de gerações.

Administrar profissionalmente essas empresas, seguindo princípios comuns a todos os sócios, é um desafio para os gestores. Para isso, podem ser implementados controles de gestão, como instrumentos para melhoria do processo gestão. O controle de gestão é um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (GOVINDARAJAN, 1988).

Tem-se como pressuposto que a empresa familiar é um sistema aberto, que se relaciona no ambiente empresarial com concorrentes, governo, clientes, fornecedores, empregados e a própria família. Conseqüentemente, a empresa demanda mudanças nos processos internos para se adequar às contingências ambientais. Para isso, precisa estar preparada, situação em que controles de gestão são imprescindíveis a fim de assegurar o desempenho organizacional e a continuidade do negócio.

Assim a questão-problema é: *Que adequação nos controles de gestão foi realizada frente às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose?* O estudo objetiva investigar a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. Este estudo justifica-se pela importância das empresas familiares na geração de empregos no âmbito mundial, como também pela participação na formação do PIB. No sentido de assegurar sua continuidade considera-se relevante analisar como as mudanças nos controles de gestão ocorrem neste ambiente organizacional.

O trabalho está estruturado em oito seções, iniciando com essa introdução. Em seguida faz uma incursão teórica na Teoria da Contingência, no desempenho organizacional, no controle de gestão e no processo de sucessão em empresas familiares. Na seqüência evidencia os procedimentos metodológicos utilizados. Após apresenta os resultados da pesquisa e, por fim, as conclusões do estudo realizado.

2. NA TEORIA DA CONTIGÊNCIA

Na década de 60, estudos pioneiros no âmbito da teoria da contingência foram desenvolvidos por Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967), que iniciaram a busca pelo entendimento sobre como variáveis contingenciais (como ambiente, tecnologia e estratégia) impactavam a estrutura organizacional das empresas.

O principal pilar da teoria da contingência é o de não haver nada absoluto nas empresas, tudo é relativo e depende de vários fatores. Segundo Guerra (2007, p. 21), “a melhor forma de se organizar passa a depender das características situacionais com as quais a organização se depara”.

De acordo com Burns e Stalker (1961), o ambiente impacta a estrutura organizacional, ou seja, há uma relação entre o ambiente externo das empresas e os seus padrões de práticas administrativas. Dessa forma, para cada tipo de ambiente em que a empresa estiver inserida há uma estrutura organizacional adequada. Esta estrutura poderá variar num *continuum* de um extremo mecanicista a outro orgânico.

Burns e Stalker (1961) apontam a estrutura mecanicista como mais burocrática, com minuciosa divisão do trabalho e cargos ocupados por especialistas com métodos, obrigações e poderes técnicos atribuídos a cada função precisamente definidos. As decisões são centralizadas e concentradas na cúpula da empresa. Já a estrutura orgânica é mais flexível e com pouca divisão do trabalho. As decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores, havendo maior confiabilidade nas comunicações informais.

Na relação entre o ambiente externo e a estrutura organizacional, proposta pelos autores, quando uma empresa enfrenta um ambiente estável, a estrutura mecanicista é apontada como mais efetiva. Porém, se a organização enfrenta um alto grau de mudança tecnológica e de mercado, a estrutura orgânica torna-se necessária, pois “surgem problemas e exigências de ação que não podem ser fragmentados e distribuídos entre especialistas numa hierarquia claramente definida” (BURNS; STALKER, 1961, p. 6).

Na visão de Lawrence e Lorsch (1967), o ambiente impacta a estrutura organizacional, ou seja, há uma relação entre o ambiente externo à organização e alguns elementos de sua estrutura interna. Para uma empresa enfrentar com eficiência as diferentes condições externas, tecnológicas e de mercado, precisa de características específicas em termos de diferenciação e integração. A diferenciação é “o processo de

segmentação do sistema organizacional em subsistemas, onde cada um destes subsistemas tende a desenvolver atributos particulares em relação às exigências que o ambiente externo impõe” (LAWRENCE; LORSCH, 1967, p. 3).

Para os autores, a diferenciação surge com a segmentação da empresa em unidades (de pesquisa, de produção e de venda), cada uma com a tarefa específica de tratar uma parte das condições existentes fora da organização. Como cada unidade reage somente à parte do ambiente que é relevante para sua tarefa especializada, na medida em que aumentarem as desigualdades entre cada parte do ambiente, o grau de diferenciação da organização também tende a se tornar maior.

A integração, por sua vez, “é a qualidade do estado de colaboração existente entre departamentos necessários para realizar a unidade de esforço de acordo com as exigências do ambiente” (LAWRENCE; LORSCH, 1967, p. 28). Assim, a ocorrência de integração é motivada por pressões vindas do ambiente externo. Os autores ressaltam que quanto mais complexos os problemas de integração, seja pela diferenciação da organização, seja pelas fortes pressões ambientais, mais meios de integração deverão ser utilizados. Quanto mais simples os problemas de integração, maior a utilização de soluções simples com o sistema formal e o relacionamento administrativo direto entre as unidades organizacionais.

Chandler (1962) destaca que a estratégia impacta a estrutura organizacional. Assim, diferentes ambientes levam as empresas a adotar novas estratégias e as novas estratégias exigem diferentes estruturas organizacionais. Uma coisa conduz a outra.

Para Woodward (1965), a tecnologia influencia a estrutura organizacional, e há uma relação entre esses dois fatores, cuja adequação resulta em melhor desempenho organizacional. Nesse sentido, empresas com melhor desempenho apresentam um padrão quanto à estrutura organizacional em cada tipo de tecnologia utilizada. Para a autora, a tecnologia adotada pela empresa determina a sua estrutura e comportamento organizacional.

De acordo com Lawrence e Lorsch (1967), na teoria da contingência não existe uma única maneira melhor de organizar. Ao contrário, as organizações precisam ser sistematicamente ajustadas às condições ambientais. A teoria da contingência apresenta os seguintes aspectos básicos: a organização é de natureza sistêmica; é um sistema aberto; as características organizacionais apresentam uma interação entre si e com o ambiente; as características ambientais são variáveis independentes enquanto as características organizacionais são variáveis dependentes daquelas.

Segundo Lacombe e Heilborn (2003, p. 428), “a teoria da contingência parte da premissa básica de que as condições do ambiente é que causam as transformações no interior das organizações”. Nesse sentido, as mudanças ocorrem ditadas pelo ambiente externo, cujas contingências podem ser consideradas como oportunidades ou como restrições que influenciam a estrutura e os processos internos das organizações.

Do preconizado pela literatura, infere-se que a organização da empresa depende do ambiente em que está inserida e da estratégia e tecnologia adotadas. Suas características também dependem destas circunstâncias ambientais e da estratégia e tecnologia que emprega. Nesse sentido, a teoria da contingência mostra que as características organizacionais são variáveis dependentes e contingentes em relação ao ambiente (variável externa) e à tecnologia (variável interna). Denota-se, portanto, a importância do estudo dessas variáveis para avaliar o desempenho organizacional.

3. DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Na avaliação do desempenho organizacional, conforme Beuren (1998, p. 79), “o gestor deve ter uma nítida compreensão do todo em que sua área está incluída, a fim de identificar as ações mais eficazes para otimizar o resultado econômico global da empresa”. Para isso, é necessário que os gestores estejam supridos de informações específicas das áreas em que atuam e das operações que desenvolvem.

A implementação de um sistema de avaliação de desempenho está intimamente ligada ao sistema de informação da empresa, que deverá contemplar todas as medidas do desempenho da empresa em suas diversas áreas, para permitir o confronto com o resultado esperado e avaliar a performance. Para Beuren (1998, p. 81), “a informação e a avaliação do desempenho são instrumentos organizacionais que se traduzem na flexibilidade em identificar o passo à frente que deve ser dado, no menor período de tempo, o que implica avaliações estratégicas de desempenho”.

Borinelli (2006) explica a diferença entre a mensuração e a avaliação do desempenho. O autor afirma que a mensuração compreende a verificação do desempenho ocorrido, seu confronto com o esperado e a evidencição das divergências. Portanto, aqui, não há de se falar em avaliar o desempenho. No entanto, uma vez que se confrontaram os objetivos esperados com os realizados, têm-se informações para se proceder à atribuição de um conceito, um juízo de valor, a tal desempenho, o que consiste na avaliação de desempenho propriamente dita.

Para McGee e Prusak (1994, apud BEUREN, 1998), dentre os componentes da avaliação de desempenho devem figurar: um conjunto de indicadores de desempenho abrangendo medidas financeiras e não financeiras; o processo de gestão precisa ser claramente definido para se adaptar aos indicadores; e uma infra-estrutura disponível para coletar, filtrar, analisar e propagar indicadores importantes a quem dê direito na organização.

No processo de definição dos indicadores de desempenho, Beuren (1998) propõe uma análise sob duas dimensões: definição do modelo conceitual de desempenho do negócio e identificação das características específicas que deverão estar presentes. Para a autora, pode ser inadequado usar apenas um critério para avaliar o desempenho de todas as unidades de negócios numa empresa. Em vez disso, pode ser aconselhável definir, explicitamente, um modelo com indicadores de desempenho, com pesos diferentes para cada indicador, dependendo da missão da unidade empresarial.

A informação possui papel fundamental na avaliação de desempenho, ela é considerada um instrumento estratégico para aumentar a competitividade e eficácia das empresas (BEUREN, 1998). As pessoas responsáveis pelo manuseio dessas informações devem estar envolvidas em processo contínuo de treinamento e retreinamento, dado que o ambiente empresarial é movido por mudanças constantes que impactam diretamente nas empresas. Assim, as empresas precisam estar preparadas para reagir às contingências impostas pelo ambiente empresarial.

Para avaliar o desempenho, de acordo com Grunow e Beuren (2007), é preciso que as metas da empresa sejam claras, objetivas, bem definidas e principalmente divulgadas em todos os escalões da companhia. Se a alta administração deseja que as metas sejam cumpridas, deverá relacionar essas metas em um plano escrito para acompanhar sua evolução e realização. Metas claras, objetivas e conhecidas podem contribuir para o crescimento e consolidação das organizações.

A existência de registros permite comparações entre períodos distintos, assim como também comparações com outras organizações do mesmo segmento, com intuito de medir e avaliar o desempenho da empresa em determinado período. Nessa perspectiva que os controles de gestão assumem papel fundamental, uma vez que permitem comparações históricas da evolução do desempenho, além da busca de *benchmarks* internos e externos.

4. CONTROLE DE GESTÃO

O controle de gestão é um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (GOVINDARAJAN, 1988). Pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto e caracterizado por mudanças, exercendo o

papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando-se, para tanto, de diferentes sistemas de informação (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Para Flamholtz (1979), o controle gerencial é um processo que influencia o comportamento dos membros da organização, aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos organizacionais. A motivação é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização.

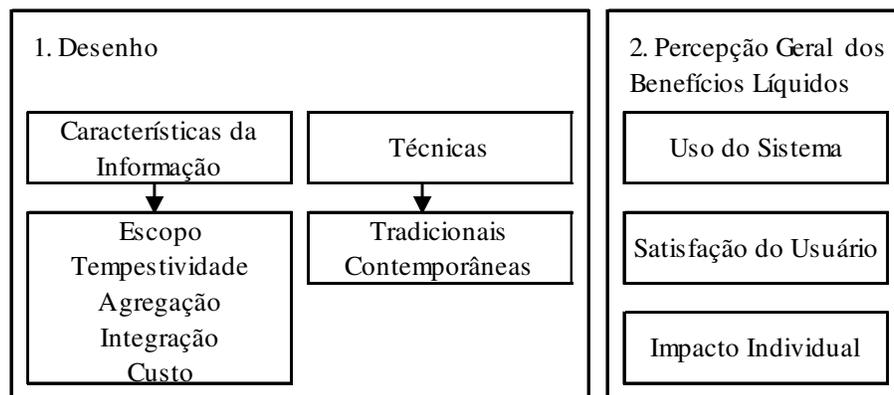
De acordo com Guerreiro (1989, p. 253), “um processo de gestão deve compreender um conjunto básico de definições que orientam a missão da organização com prospecções, mensurações, execuções e controles”. O autor ressalta que o controle é indispensável para a realização das metas e concretização da eficiência, e corresponde às ações gerenciais que objetivam a correção de desempenhos, ou a revisão dos planos. A existência do controle é fundamental não só para a garantia da execução dos planos, como também para a avaliação dos desempenhos gerenciais em face das funções e autoridade que lhes foi delegada.

De acordo com Hofstede (1991), para implantar um sistema de controle gerencial é necessário haver mudanças na filosofia de controle da empresa, por se basear em uma visão mais ampla de um processo sócio-psicológico bastante diferente dos sistemas tradicionais. A essência do seu plano de referência está centrada em variáveis políticas, como negociação, valores e julgamentos. Isso implica conceber uma estrutura de um sistema de controle gerencial que incorpore as variáveis necessárias para que o controle seja efetivo.

4.1 Estrutura de um sistema de controle gerencial

A estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial, do ponto de vista de Aguiar e Frezatti (2007), tem como parâmetro uma dimensão composta de benefícios líquidos do uso do sistema, conforme Figura 1, sendo que quanto maiores os benefícios líquidos, mais a estrutura do sistema de controle gerencial é apropriada.

Figura 1 – Proposta da estrutura de um sistema de controle gerencial



Fonte: adaptado de Aguiar e Frezatti (2007).

A proposta dos autores é que além do desenho, outras dimensões precisam ser consideradas numa estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial. Nesse processo, o primeiro passo é a identificação de informações que efetivamente poderão provocar impacto individual, ou seja, de

informações que os gestores necessitam para influenciar o comportamento de membros organizacionais em direção de estratégias adotadas. A partir dessa identificação, será possível garantir a satisfação dos usuários por meio de seu uso.

Para DeLone e MacLean (1992), o uso do sistema é um comportamento e não uma medida de sucesso, cuja satisfação do usuário representa a dimensão mais utilizada e preocupa-se com atitudes que independem da qualidade do sistema ou da informação. Assim, o impacto individual é a interferência do sistema no entendimento por parte do usuário, do contexto de decisão, melhorando sua produtividade em tomar as decisões.

Dentre as características da informação, Aguiar e Frezatti (2007) destacam o escopo, que representa um *continuum* que vai de estreito, com foco em eventos internos, financeiros e passados, a amplo, que, além dos aspectos anteriores, enfatiza eventos externos, não financeiros e futuros; a tempestividade, que se refere à frequência e velocidade dos relatórios; o nível de agregação, que diz respeito à informações por área funcional, período de tempo ou modelos de decisão; a integração, que se refere à informações sobre as atividades desenvolvidas em outros departamentos dentro da empresa e informações relativas ao impacto de uma decisão tomada em um departamento sobre o desempenho de outros departamentos; e o custo, que deverá ser compatível com os benefícios que o sistema irá proporcionar.

Com relação às técnicas adotadas, de acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998), são consideradas contemporâneas, quando enfatizam o desenvolvimento mais acurado do custo dos produtos, com foco na avaliação do desempenho de processos de produção e com atividades e processos para resultados estratégicos. Já as técnicas tradicionais enfatizam métodos de custeio tradicionais, processo de planejamento estratégico e o retorno sobre o investimento. Diversos são os artefatos que podem ser adotados nas duas perspectivas.

4.2 Artefatos de contabilidade gerencial no processo de gestão

Para Anthony (1965), controle gerencial é o processo pelo qual os administradores se certificam que os recursos sejam obtidos e aplicados eficaz e eficientemente na consecução dos objetivos da organização. Propõe um modelo pragmático do processo de controle, desenvolvido a partir do estudo da estrutura organizacional e fortemente baseado no conceito de centros de responsabilidade e na avaliação de desempenho.

Conforme Anthony, Dearden e Bedford (1989), os controles estão baseados nos gerentes e na própria administração, sendo que: os gerentes de divisão trabalham efetivamente quando lhes exigem conhecer metas a curto e específico prazo; a administração sênior pode ajudar a administração de departamentos resolverem problemas e definir práticas do dia-a-dia. De outro modo, departamentos tomam melhores decisões a cada dia com a participação da administração na tomada de decisão em cada fase do processo de controle.

Kaplan e Atkinson (1998) estabelecem três fases para o processo de controle: planejamento da ação, execução da ação, e avaliação da ação. Para que os três processos de controle ocorram, a contabilidade deve descrever, relatar e explicar os aspectos de riscos e incertezas que permeiam as suas informações.

Os artefatos de contabilidade gerencial são fundamentais para que o gestor possa planejar as ações dentro da organização, colocá-las em prática, acompanhar o processo e medir os resultados alcançados. Esses artefatos podem ser agrupados em blocos, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Blocos de classificação dos artefatos de contabilidade gerencial

Blocos	Artefatos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção, Custeio baseado em atividades (ABC), Custeio pleno ou integral, Custeio variável, Custeio direto, Custo padrão, Custo de reposição, Custeio meta (<i>Target Costing</i>), Custeio do ciclo de vida, <i>Total cost of ownership</i> .
Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho	Preço de transferência, Moeda constante, Valor presente, Retorno sobre o investimento, Retorno sobre o patrimônio líquido, <i>Benchmarking</i> , <i>Economic Value Added (EVA)</i> , <i>Market Value Added (MVA)</i> .
Filosofias e modelos de gestão	Planejamento (Estratégico e Operacional), Orçamento, Simulação, <i>Beyond budgeting</i> , Contabilidade por responsabilidade, <i>Kaizen</i> , <i>Just in Time (JIT)</i> , Teoria das restrições, Gestão baseada em atividades (ABM), Gestão Econômica (GECON), <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> , Gestão baseada em valor (VBM), Gestão de custos inter-organizacionais, Análise de cadeia de valor, Planejamento tributário, Mapa de gestão de riscos.

Fonte: Borinelli (2006, p. 225).

Os artefatos de contabilidade gerencial apontados em cada bloco não são exaustivos. Do mesmo modo, a formação desses blocos e os artefatos que os constituem não é uma abordagem consagrada na literatura. Portanto, devem ser considerados como elementos que ilustram possibilidades de implantação de controles de gestão em organizações.

5. PROCESSO DE SUCESSÃO EM EMPRESAS FAMILIARES

A conceituação de empresas familiares preconizada pela literatura é ampla. Diferentes estudos desenvolvidos por Donneley (1977), Bernhoeft (1991), Garcia (2001), Bornholdt (2005) convergem caracterizando-as como organizações em que a gestão está ligada aos membros da família. Esta diversidade na literatura é explicada por Ussman (2004) pelas definições que cada pesquisador propõe em decorrência de suas necessidades operacionais.

Para Donnelley (1977, p. 4), a “empresa familiar é aquela que está perfeitamente identificada com uma família a pelo menos duas gerações”. Na opinião de Bernhoeft (1991, p. 35), “uma empresa familiar é aquela que tem sua origem e sua história vinculadas a uma família, cujos membros são responsáveis pela administração dos negócios”. Para o autor, uma das características mais relevantes na empresa familiar refere-se à importância que desempenha a confiança mútua entre os membros que integram a empresa.

Garcia (2001) entende que uma empresa pode ser considerada como familiar quando for controlada por uma ou mais famílias. Seu conceito se baseia na premissa de que as famílias, tendo ou não representantes na gestão, exercem influência sobre a missão e os objetivos da organização a partir de seus próprios interesses.

Para Bornholdt (2005, p. 34), uma empresa é considerada familiar quando um ou mais dos fundamentos relacionados podem ser identificados numa organização: o controle acionário pertence à família e também aos seus herdeiros; as relações afetivas e/ou laços familiares determinam a sucessão no poder; os parentes se encontram em situações estratégicas, como na diretoria ou no conselho de administração; as crenças e os valores da organização identificam-se com os da família; os atos dos membros da família repercutem na empresa, não importando se nela atuam; ausência de liberdade total ou parcial de vender suas participações/quotas acumuladas ou herdadas na empresa.

A sucessão em negócios familiares está relacionada à continuidade dessas organizações. De acordo com Flören (1998, apud MACHADO, 2006), é uma ocasião importante no ciclo de vida dos negócios familiares que normalmente é acompanhada de problemas gerenciais e obstáculos emocionais.

Andrade, Lima e Antonialli (2006) afirmam que a sucessão significa a transferência de liderança. No caso de empresas familiares deve-se buscar apreender suas especificidades, sendo que é marcada pela interação empresa e família. A característica da família e o processo de inserção de seus membros na empresa levam à construção de sentidos sobre o processo de transferência de liderança entre o fundador e um ou mais sucessores.

Assim, o Quadro 2 apresenta as principais características encontradas nas primeiras gerações de empresas familiares.

Quadro 2 – Principais características nas gerações das empresas familiares

Geração	Principais Características
Primeira	É marcada pelo início das atividades da empresa. O fundador é a pessoa marcante deste período. Tem a determinação e a convicção de todo desenvolvimento da empresa. Representa o pilar central de toda estrutura familiar. O proprietário é o principal comunicador. A estrutura organizacional é mínima e informal. Deve dar continuidade nos negócios, buscando alternativas de perpetuação do negócio por meio de herdeiros ou profissionais capacitados que reúnam as condições de obter retorno de capital.
Segunda	É marcada principalmente pela sociedade entre irmãos. O foco central deixa de ser o fundador e passa a ser a empresa. A organização está em desenvolvimento e novos membros da família passam a fazer parte da gestão da empresa, como sócios, acionistas ou na função de gerentes ou diretores. Implica mudanças na estrutura organizacional e na condução dos negócios. As mudanças afetam também o quadro de pessoal. Os empregados mais antigos cultivaram ao longo dos anos uma relação informal e laços de amizade com o empresário.
Terceira ou mais	Há uma tendência não generalizada de a terceira geração ter uma concentração de primos como membros da família empresária. Os desafios impostos à terceira geração não são diferentes dos que se apresentam aos demais tipos de composições familiares. O compromisso de perpetuar a história da família ao longo das gerações impõe condições necessárias para que essas gerações continuem a compartilhar um sonho comum. O destino da empresa depende da adequação de cada membro e na sua forma de operar.

Fonte: adaptado de Oro, Beuren e Hein (2007).

O processo de sucessão em empresas familiares está ligado à natureza desse tipo de organização e suas particularidades. Bernhoeft (1991) argumenta que o primeiro processo de sucessão é o mais complexo, por ser a partir dele que a empresa deixa de ser uma sociedade baseada no trabalho que estava até então vinculada a uma única figura, que é a do fundador. Os filhos do fundador, os quais se tornaram sócios, não têm compromissos iguais ao do pai, pela simples razão que não tiveram a liberdade de se escolherem, bem como pelo fato do negócio não representar uma escolha livre, mas sim uma fatalidade.

6. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados. De acordo com Martins (1994, p. 28), a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”.

O estudo de caso caracteriza-se pelo “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo” (GIL, 1989, p. 78). A pesquisa realizada nos meses de abril e maio de 2008 concentrou-se em um único caso de uma empresa familiar do ramo de papel e celulose, situada no Estado do Paraná, cujo levantamento dos dados deu-se por meio de entrevista direta com o *controller* da empresa, e por questionário estruturado aplicado ao gerente de tecnologia da informação (TI).

Quanto aos instrumentos de pesquisa utilizados, tanto a entrevista direta quanto o questionário estruturado, procuraram levantar basicamente: os aspectos comportamentais dos empregados com relação ao processo de reestruturação da empresa; os artefatos de controle de gestão implementados; e o quadro evolutivo da empresa no período de 2006 a 2007.

A pesquisa qualitativa, de acordo com Richardson (1999), descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Ressalta o autor, que pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Na análise dos dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), análise de conteúdo é o conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Como principal limitação da pesquisa destaca-se o estudo de caso, restringindo os resultados à empresa pesquisada. Além disso, o estudo limitou-se apenas às respostas do *controller* e do gerente de TI. A entrevista só foi possível com o *controller*, pois os sócios da empresa não aceitaram participar da pesquisa. O questionário estruturado só foi respondido pelo gerente de TI, pois os demais gestores também não aceitaram participar. Outra limitação diz respeito à impossibilidade de acesso aos relatórios contábeis, não permitindo comparar quantitativamente a evolução da empresa no intervalo de tempo analisado.

7. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para a realização do estudo de caso foi selecionada uma empresa com características familiares e com sucessão familiar ocorrida na gestão e também devido ao acesso para a realização do estudo. Considerou-se um negócio familiar, por estar vinculado a uma família, cujos membros são responsáveis pela gestão, que se encontra na segunda geração no processo de sucessão. Com a sucessão de membros da família na gestão da empresa ocorreram mudanças no processo decisório e no controle das atividades.

A empresa pesquisada pertence a um grupo empresarial formado por cinco empresas, sendo elas do ramo florestal, de produção de papel e celulose e de produção e comercialização de embalagens de papel. O grupo possui aproximadamente 1.000 empregados diretos e tem um faturamento médio de 15 milhões/mês. O estudo concentra-se principalmente na maior empresa do grupo, que é a do ramo de produção de papel celulose, fundada em 1976.

O grupo empresarial objeto desta pesquisa foi dirigido pelo sócio fundador, por aproximadamente 30 anos. As decisões eram tomadas com base em *feeling*, tanto pela inexistência de controles de gestão, como pelo desconhecimento e não valorização dos mesmos pela sua gestão. Da mesma forma, os investimentos em TI não eram priorizados.

O processo de sucessão deu-se em 2006, quando o sócio fundador, por motivos de saúde, foi impedido de continuar gerindo os negócios da família, passando o comando das empresas para os filhos. Esta situação vem ao encontro do que preconiza a literatura a respeito da segunda geração de empresa familiar, em que o comando é realizado por irmãos e os negócios passam por mudanças e desenvolvimento e são dirigidos com mais profissionalismo (USSMAN, 2004).

Com a descentralização da gestão, passando-a das mãos do pai para os filhos, o crescimento dos negócios do grupo empresarial e as contingências demandadas pelo ambiente externo, tornou-se necessário, como medida de assegurar a continuidade do empreendimento, a implantação de controles internos que contribuíssem com o processo de gestão. Isso implicou mudanças nos hábitos e rotinas e, conseqüentemente, no início resistência por parte dos empregados.

7.1 Contingências ambientais

No início do período analisado (2006 a 2007), as ações da empresa vinham de encontro às contingências ambientais do grupo de empresas. Nesse ambiente estavam os concorrentes disputando espaço no mercado; os fornecedores ditando condições e prazos; os clientes buscando qualidade e preços nos produtos; mudanças nos hábitos e rotinas dos empregados; e a própria família que enfrentava conflitos na gestão dos negócios.

Neste mesmo período, a empresa ainda não possuía tecnologias de informação que dessem suporte ao processo de gestão. Assim, a tecnologia impactava negativamente a estrutura organizacional, que não reagia adequadamente às mudanças impostas pelo ambiente. O Quadro 3 descreve a situação da empresa antes da implantação dos controles de gestão.

Quadro 3 – Situação da empresa antes da implantação dos controles de gestão

Item	Descrição
Processo produtivo e de gestão do parque fabril	<ul style="list-style-type: none"> - Por resistência do gerente e empregados do parque fabril, não havia métodos e sistemas de custeio definidos ou integração com o sistema de informação da empresa. Os instrumentos de medições na fábrica, que refinassem os custos, eram quase inexistentes e as perdas em processo não eram corretamente mensuradas; - Por falta de planejamento, havia desperdícios de tempo de horas-máquina e horas-homem; - Não havia definição dos procedimentos, cada mestre de turno realizava-os do seu modo, gerando ineficiências no processo e comprometendo a qualidade do produto final; - O processo de manutenção das máquinas não era planejado, interferindo diretamente no processo produtivo e nas horas-homem e horas-máquina; - Havia um estoque muito alto de madeira (matéria-prima) na fábrica e quase meio milhão de reais em peças de reposição no almoxarifado; - Inexistia controle de estoque (valor e giro), necessário ao bom funcionamento da fábrica; - Na gestão do parque fabril, áreas importantes contavam com gestores pouco qualificados, avessos à mudanças e à cultura profissional. Exemplo disso eram as entradas na fábrica, que eram controladas apenas pela quantidade, jamais observada a qualidade.
Sistemas de informações	<ul style="list-style-type: none"> - O grupo já possuía um sistema integrado, porém apenas algumas áreas o utilizavam; - Não havia uma efetiva integração do sistema, por exemplo, o financeiro não conciliava com o contábil; - Os sistemas, fiscal, financeiro e de contabilidade, não eram integrados na base de dados do sistema de informação; - A falta de parametrização afetava também a formação do <i>mix</i> de vendas, gerando vendas com baixo retorno.
Controles de gestão	<ul style="list-style-type: none"> - A empresa não possuía um fluxo de caixa projetado estruturado. - O faturamento diário, no final do expediente, era apurado e negociado com o banco na forma de desconto de títulos; - Os controles de gestão existentes eram pouco informativos e, em sua maioria, não refletiam a realidade dos negócios. Exemplo disso eram as contas a receber e a pagar, cujos saldos no financeiro não conciliavam com o contábil, o que afetava diretamente a confiabilidade do fluxo de caixa; - Alguns clientes estavam com prazo médio de pagamento elevado, por outro lado, alguns fornecedores apresentavam prazo médio de pagamento muito curto; - As comissões de vendas, além da inexistência de conferência do processo, eram pagas pelo faturamento e não pela efetivação do pagamento pelo cliente, ocasionando insuficiências de caixa e podendo gerar encargos de capital de giro.
Comportamento dos empregados	<ul style="list-style-type: none"> - Como a empresa já tinha um histórico de aproximadamente 30 anos de existência, muitos empregados que acompanharam esse processo de crescimento atuavam em posições estratégicas; - Exerciam suas funções e coordenavam processos da mesma forma que o faziam há 10, 15 ou 20 anos atrás, praticando poucas técnicas tradicionais de gestão, e, desconhecendo as contemporâneas.
Processo decisório	<ul style="list-style-type: none"> - As decisões eram tomadas com base em <i>feelings</i> e nas filosofias do sócio fundador; - Isso ocorria por não haver relatórios e/ou controles internos que apoiassem o processo, e, também pelo desconhecimento e não valorização dos mesmos pela sua gestão.

Fonte: dados da pesquisa.

7.2 Processo de Mudanças

Em meados de 2006, após o processo de sucessão na gestão da empresa objeto de estudo, iniciou-se um processo de mudanças na forma de gestão. O corpo diretivo foi composto pelos sucessores, que passaram a administrar os negócios, e decidiram pela contratação de um *controller* com função de linha. As mudanças no processo de gestão começaram a aparecer no final de 2006 e início de 2007.

Para reestruturar a empresa e com a implantação dos controles de gestão e da integração e utilização do sistema de informações, algumas mudanças foram necessárias, principalmente no sentido de conscientizar e capacitar os empregados. Destacam-se: implantação de um organograma funcional; capacitação dos empregados, objetivando desenvolver visão sistêmica com foco nos objetivos da organização e melhorias contínuas; criação de procedimentos e processos para facilitar a comunicação; integração entre as áreas administrativas e o parque fabril, favorecendo a coesão necessária para ser mais competitivo no mercado; criação de políticas de treinamento e preparação de pessoas para ocupar cargos de direção em todos os níveis hierárquicos.

Diante das mudanças que começaram a ocorrer na empresa, inicialmente os empregados apresentaram resistência e pouca adesão ao processo. Para o *controller*, “a sucessão veio ajudar a organização, pois o sócio que deixou a empresa não gerenciava com a utilização de relatórios e sim pelo contato com as pessoas”. Essa conduta anterior resultou em resistência às mudanças por parte de gerentes de áreas e processos.

Na visão do *controller*, “o modelo de gestão utilizado pelo sócio que deixou a presidência, além do sério risco, conduzia a organização com base em uma administração não profissional”. Por conseguinte, os novos dirigentes enfrentaram resistências na empresa, demandando ações que desenvolvessem visão sistêmica, foco nos negócios da empresa e criação de procedimentos.

No momento da pesquisa, os sucessores estavam utilizando o sistema integrado para monitorar as vendas, e também acompanhar todos os processos de compras, estoques e custos. Para o *controller*, essa ação dos sucessores “facilitou e valorizou o uso do sistema integrado e incentivou ainda mais o funcionamento pleno deste instrumento na empresa”. O acesso ao sistema é possível por meio de um *link* de internet, possibilitando ao gestor acessar informações *on-line*, independentemente da unidade empresarial em que estiver.

Os gestores de áreas que resistiram às mudanças e não aderiram à nova forma de gestão foram substituídos, pois a filosofia da administração passou a ser profissional, e não pelos fortes laços de amizade entre diretores e gestores. O *controller* relatou que “a empresa teve apenas 3 casos de desligamentos de gestores e não encontrou dificuldades para desenvolver a filosofia de profissionalismo entre os demais gestores e empregados”.

No parque fabril, quando se iniciou o processo de mudanças, ainda não havia sistema de controles informatizados. O *controller* informou que “no início houve muita resistência dos empregados, principalmente pelas necessidades de requisições e pelo uso do sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP). Alguns funcionários que ‘minavam’ o projeto foram afastados, outros transferidos para outras áreas”. Quando os funcionários perceberam que o projeto estava dando certo, foram aderindo com o passar do tempo. No momento da pesquisa, todos os funcionários trabalham com o sistema integrado sem nenhum problema.

Percebe-se que o processo de implantação de controles de gestão na empresa, apesar de moroso no início, logo passou a ganhar adesão dos empregados e foi amplamente utilizado na empresa, tornando-se além de uma filosofia de gestão, uma cultura organizacional. O Quadro 4 apresenta a situação da empresa após o processo de implantação de controles de gestão, possibilitando visualizar o quadro evolutivo.

Quadro 4 – Situação da empresa após a implantação dos controles de gestão

Item	Descrição
Processo produtivo e de gestão do parque fabril	<ul style="list-style-type: none"> - Foi efetuada uma revisão de todos os processos, desde a requisição de materiais, cotação, análise e liberação de compras, inclusive com níveis hierárquicos, dependendo do valor a ser comprado; - Foi implantado controle de medições na fábrica, inclusive do vapor utilizado na produção; - Os itens consumidos no processo produtivo passaram a ser controlados diariamente por meio de requisição de consumo; - Foram implantados controles de custos por centro de custos, por produto, e controle de margens por cliente e produto; - Os procedimentos implantados passaram a nortear os responsáveis pelos turnos de produção e conduziram os funcionários a realizarem suas tarefas num mesmo padrão; - Os materiais que entram na fábrica são todos conferidos, tanto pela quantidade como pela qualidade; - Os estoques, tanto de matéria-prima quanto de peças de reposição foram reduzidos.
Sistemas de informações	<ul style="list-style-type: none"> - O sistema está totalmente integrado em todas as áreas da empresa; - Possui rede (via internet), onde é possível qualquer unidade utilizar os sistemas do grupo em alta velocidade e em tempo real; - O sistema viabiliza os seguintes relatórios de gestão: faturamento; fluxo de caixa; estoques de matérias-primas e insumos; estoque de produtos acabados; estoque de produtos em elaboração; relatórios de compras, vendas e entradas de produtos; relatórios de custos e despesas por centro de custos; índices de produtividade; relatório de custos por produtos e de margens por cliente e produtos; preço médio por produto; custo médio por produto; programação de produção por máquina. Dispõe ainda de relatórios de gestão de custos e despesas específicas, tais como: relatórios de fretes pagos, relatório de gastos com telefonia, relatórios de gastos com manutenção; - Instituiu um relatório anual sintético, com a previsão da necessidade de faturamento, dos investimentos e custos, de forma a ter uma posição da situação do grupo de empresas; - Os demonstrativos contábeis são todos conciliados, entre o contábil, financeiro e fiscal; - Os sistemas são travados e não permitem alteração de dados após o fechamento contábil do período, e nem alterar valores dos títulos.
Controles de gestão	<ul style="list-style-type: none"> - Além dos relatórios que o sistema de informação viabiliza, foi instituída tabela de preços por produto, com relatórios de acompanhamento de preço de tabela <i>versus</i> preço praticado. Paralelamente, também controlam os prazos médios de vendas por clientes; - O fluxo de caixa foi implantado e, conseqüentemente, controlado por meio de relatórios de projeção; - Houve interrupção do processo de desconto de título, devido às altas taxas de juros que os bancos cobravam, caso os clientes não pagasse no vencimento os títulos descontados; - O capital de giro passou a ser financiado pelas operações de contas vinculadas, em que os títulos de clientes são dados em garantia para cobrir operações de empréstimos; - Foram implantados controles de custos por centro de custos, por produto, e controle de margens por cliente e produto; - Os preços médios de compra, praticados pelos fornecedores e total médio mês a mês, passaram a ser acompanhados; - A empresa implantou telefonia corporativa interligando as unidades, de modo que todos podem conversar por ramal (mesmo em outras unidades) utilizando-se de tecnologia <i>voip</i>, reduzindo os gastos com telefonia e proporcionando agilidade na comunicação entre unidades e departamentos diferentes; - Implantou também o conceito de holding, com a criação de um escritório corporativo, onde todos trabalham para todas as empresas, visando reduzir custos e padronização dos procedimentos.
Comportamento dos empregados	<ul style="list-style-type: none"> - Todos utilizam o sistema ERP, são envolvidos no processo de gestão profissional e não apresentam mais resistências às mudanças.
Processo decisório	<ul style="list-style-type: none"> - O processo decisório é totalmente baseado nos relatórios gerados pelos controles de gestão.

Fonte: dados da pesquisa.

7.3 Avaliação do desempenho

Na opinião do *controller*, “a empresa evoluiu muito, e possui controle de todos os gastos, sejam eles impostos, custos, despesas ou investimentos, possibilitando tomada de decisões e viabilizando o planejamento das atividades das empresas do grupo”. O Quadro 5 apresenta a visão do *controller* sobre a empresa no estágio atual, e destaca em ordem de importância, alguns dos artefatos de controle de gestão para a empresa.

Quadro 5 – Visão do *controller* sobre a empresa e os artefatos de controles de gestão

Blocos	Quadro atual da empresa	Ordem de importância dos artefatos
Métodos, sistemas de custeio e produção	Está num estágio evoluído, praticando várias das técnicas de gestão.	Custo-padrão; custeio variável; análise da relação custo-volume-lucro; custeio meta; custeio baseado em atividades; análise do ciclo de vida dos produtos.
Filosofias e modelos de gestão	Está desenvolvendo uma visão de médio e longo prazo, pois tudo sempre foi pensado e administrado a curto prazo.	Simulação de resultado; planejamento estratégico; orçamento; análise das variações orçamentárias; <i>benchmarking</i> .
Métodos de avaliação de desempenho	A empresa possui alguns números que trazem uma visão do conjunto, porém, ainda precisa evoluir nas práticas de técnicas consideradas modernas.	Análise econômico-financeira; <i>balanced scorecard</i> ; <i>economic value added</i> .

Fonte: dados da pesquisa.

Frente às contingências do ambiente interno e externo, a empresa conseguiu desenvolver mecanismos para enfrentar as mudanças, dispondo de tecnologia e de controles de gestão que subsidiam e preparam a administração para reagir às contingências. O sistema de informação foi totalmente integrado e sua utilização tornou-se um hábito entre todos os empregados. Os relatórios gerados a partir dos controles de gestão apoiam a administração no processo decisório.

Os empregados que eram avessos às mudanças, já não são mais obstáculos para a gestão, pois desde os gerentes de área até o pessoal do chão de fábrica compartilham da cultura profissional implementada. O *controller* ressalta que a empresa ainda está num estágio de evolução, pois as técnicas de controles de gestão já implantadas estão voltadas principalmente aos métodos, sistemas de custeio, produção, filosofias e modelos de gestão. No momento da pesquisa a gestão concentrava seus esforços no desenvolvimento de métodos de avaliação de desempenho, pois os métodos até então praticados, não haviam sido desenvolvidos num processo acurado de planejamento e análise.

8. CONCLUSÕES

O presente estudo objetivou investigar a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. Foi realizada pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados e análise de conteúdo. Os dados da pesquisa foram levantados por meio de entrevista direta com o *controller* da empresa e por questionário estruturado aplicado ao gerente de TI.

Constatou-se por meio da entrevista com o *controller* da empresa, que no processo de implantação dos controles de gestão, a primeira dificuldade enfrentada pela administração foi a resistência dos empregados e gerentes de áreas, sobretudo aqueles que já atuavam na empresa há mais tempo. O uso do sistema integrado era um obstáculo para os empregados, principalmente para controlar custos no processo produtivo por meio de requisições e medições.

Na análise de conteúdo da entrevista e do questionário respondido foi possível identificar a situação da empresa antes e após o processo de implantação dos controles de gestão. Constatou-se uma evolução no processo de gestão do parque fabril com a implantação dos controles de custos, por meio de medições e requisições. Os reflexos dos controles de gestão implantados também foram evidenciados na integração do financeiro, contábil e fiscal, principalmente pela conciliação dos saldos e pelo travamento do sistema após o fechamento do período, resultando em maior segurança nas informações.

Constatou-se que a integração do sistema de informação na empresa e sua plena utilização pelos empregados tornou a gestão mais profissional e focada nos objetivos da empresa. No momento da pesquisa, a administração encontrava-se provida de relatórios de suporte ao processo decisório, apoiando com informações na gestão comercial, financeira e da produção. Atualmente as decisões são tomadas amparadas pelos relatórios gerados a partir dos controles de gestão.

Concluiu-se que o quadro da empresa analisada demonstra que a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais implicou mudanças de hábitos e rotinas dos empregados e gestores; desenvolvimento, adequação e readequação de tecnologias voltadas à administração da informação; treinamento e retreinamento constante dos empregados e gestores. Os resultados desse processo foram favoráveis ao progresso da empresa analisada, como também necessários para reagir às mudanças impostas pelos ambientes interno e externo da organização.

Dada a relevância das empresas familiares na economia mundial e a importância da adequação às contingências ambientais, fica este estudo aberto à novas pesquisas sobre o assunto. Recomenda-se investigar a adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em outras empresas familiares que passaram por processo de sucessão na gestão e comparar os resultados com os achados da presente pesquisa.

9. REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha Adequada da Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., Gramado, 2007. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.
- ANDRADE, Daniela Meireles; LIMA, Juvêncio Brada de; ANTONIALLI, Luiz Marcelo. Significados do Processo de Sucessão em uma Empresa Familiar. In: EnANPAD, 30., Salvador, 2006. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2006. CD-ROM.
- ANTHONY, Robert N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Harvard Business School Press, 1965.
- ANTHONY, Robert N.; DEARDEN, John; BEDFORD, Norton M. **Management control systems**. 6. ed. Homewood: Irwin, 1989.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BERNHOFER, Renato. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 1991.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em

- Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2006.
- BORNHOLDT, Werner. **Governança na empresa familiar: implementação e prática**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- BURNS, Tom; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.
- CHANDLER, Alfred Dupont. **Strategy and Structure: chapter in the history of the industrial enterprise**: Massachusetts: The M.I.T. Press, 1962.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.
- DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success: the quest for the dependent variable. **Information Systems Research**. v. 3, n. 1, p. 60-95, 1992.
- DONNELLEY, Robert G. **A empresa familiar (The family business)**. São Paulo: Biblioteca Harvard de Administração de Empresas, 1977.
- FLAMHOLTZ, E.G. Organizational control systems as a managerial tool. **Califórnia Management Review**, v. 22, n. 2, p. 50-59, Winter 1979.
- GARCIA, Volnei P. **Desenvolvimento das famílias empresárias**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- GOVINDARAJAN, V. A. Contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988.
- GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria. Finalidade da utilização do preço de transferência nas maiores indústrias do Brasil. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., Gramado, 2007. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.
- GUEIROS, Mônica M. B. **Sucessão familiar: o caso de uma empresa transportadora na região metropolitana do Recife – uma visão dos dirigentes**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade federal de Pernambuco., Pernambuco: UFPE, 1998.
- GUERRA, Almir Rogério. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2007.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual do sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1989.
- HOFSTEDE, Geert. **Cultures and organizations**. London: Harper Collins Publishers, 1991.
- KAPLAN, Robert; ATKINSON, Anthony. **Advanced management accounting**. 3 ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, 1998.
- LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. **Organization and environment: managing differentiation and integration**. Homewood, Ill, 1967.
- LODI, J. B. **A empresa familiar**. São Paulo: Pioneira, 1998.

- MACHADO, Hilka Vier. Empresas Familiares e a Formação de Sucessores. In: EnANPAD, 30., Salvador, 2006. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.
- ORO, Ieda Margarete; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Análise da Relação entre a Estrutura de Capital e o Lucro Operacional nas Diversas Gerações de Empresas Familiares Brasileiras. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., Gramado, 2007. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.
- RETRATO DE FAMÍLIA. **HSM Management**, São Paulo, n.41, p. 84-95, nov./dez. 2003.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- USSMAN, Ana Maria. **Empresas familiares**. Lisboa: Sílabo, 2004.
- WOODWARD, Joan. **Industrial organization: theory and practise**. Londres: Oxford University Press, 1965.